UNIVERSITATEA ECOLOGICĂ DIN BUCUREŞTI
FACULTATEA DE ȘTIINȚE ECONOMICE

Program de studii universitare de licenţă: Finanțe și Bănci
Forma de învăţământ: învăţământ cu frecvenţă redusă

Suport de curs pentru disciplina:

CONTABILITATE

Titular de disciplină:
Conf.univ.dr. Carmen UNGUREANU

Bucureşti
2017

CUPRINS

Introducere 6

Date despre disciplină 6

Obiectivele disciplinei 6

Competenţe acumulate după parcurgerea cursului 7

Resurse și mijloace de lucru 7

Structura cursului 8

Cerințe preliminare 9

Durata medie de studiu individual 9

Evaluarea 9

Capitolul 1 Introducere în contabilitate 11

1.1. Introducere 11

1.2. Conținut 11

1.2.1. Concepții și teorii referitoare la obiectul contabilității 11

1.2.2. Definiția contabilității 13

1.2.3. Tipuri de entități 14

1.2.4. Utilizatorii informațiilor furnizate de contabilitate 15

1.3. Rezumat 16

1.4. Test de evaluare a cunoștințelor 17

1.5. Bibliografie recomandată 18

Capitolul 2 Principii contabile generale 19

2.1. Introducere 19

2.2. Conținut 19

2.2.1. Prezentarea principiilor 19

2.2.2. Aplicarea principiilor generale în contabilitate 20

2.3. Rezumat 23

2.4. Test de evaluare a cunoștințelor 24

2.5. Bibliografie recomandată 25

Capitolul 3 Situațiile financiare 26

3.1. Introducere 26

3.2. Conținut 26

3.2.1. Entitățile care întocmesc situațiile financiare 26

3.2.2. Bilanț.Definiție și prezentare 28

3.2.3. Contul de profit și pierdere. Definiție și prezentare 31

3.2.4. Situația fluxurilor de trezorerie 34
3.2.5. Note explicative 35
3.3. Rezumat 36
3.4. Test de evaluare a cunoștințelor 36
3.5. Bibliografie recomandată 37
Capitolul 4 Active imobilizate 38
4.1. Introducere 38
4.2. Conținut 38
4.2.1. Definiția activelor 38
4.2.2. Structura activelor imobilizate 38
4.3. Rezumat 45
4.4. Test de evaluare a cunoștințelor 46
4.5. Bibliografie recomandată 46
Capitolul 5 Active circulante 47
5.1. Introducere 47
5.2. Conținut 47
5.2.1. Definiția activelor circulante 47
5.2.2. Prezentarea activelor circulante 48
5.3. Rezumat 53
5.4. Test de evaluare a cunoștințelor 54
5.5. Bibliografie recomandată 54
Capitolul 6 Capitalurile proprii 55
6.1. Introducere 55
6.2. Conținut 55
6.2.1. Definiția capitalurilor proprii 55
6.2.2. Clasificarea și prezentarea capitalurilor proprii 55
6.3. Rezumat 59
6.4. Test de evaluare a cunoștințelor 61
6.5. Bibliografie recomandată 61
Capitolul 7 Datoriile entităților 62
7.1. Introducere 62
7.2. Conținut 62
7.2.1. Definiție 62
7.2.2. Clasificarea și prezentarea datoriilor 62

7.3. Rezumat 65
7.4. Test de evaluare a cunoștințelor 65
7.5. Bibliografie recomandată 66
Capitolul 8 Cheltuieli, Venituri, Rezultatul exercițiului financiar 67
8.1. Introducere 67
8.2. Conținut 67
8.2.1. Clarificări conceptuale 67
8.2.2. Strucutri privind cheltuielile și veniturile 67
8.2.3. Rezultatul exercițiului financiar 70
8.3. Rezumat 72
8.4. Test de evaluare a cunoștințelor 74
8.5. Bibliografie recomandată 74
Capitolul 9 Influența tranzacțiilor economico-financiare ale entității asupra situațiilor financiare 75
9.1. Introducere 75
9.2. Conținut 75
9.2.1. Tranzacții care produc modificări asupra situațiilor financiare 75
9.2.2. Tipuri de modificări 76
9.3. Rezumat 92
9.4. Test de evaluare a cunoștințelor 94
9.5. Bibliografie recomandată 94
Capitolul 10 Contul.Dubla înregistrare 95
10.1 Introducere 95
10.2 Conținut 95
10.2.1. Forma și structura contului 95
10.2.2. Funcțiile contului 103
10.2.3. Regulile de funcționare a conturilor 104
10.2.4. Dubla înregistrare și corspondența conturilor 105
10.2.5. Conturile sintetice și analitice și legăturile dintre ele 106
10.2.6. Planul de Conturi General 112
10.3 Rezumat 114
10.4 Test de evaluare a cunoștințelor 116
10.5 Bibliografie recomandată 117

Capitolul 11 Analiza contabilă. Formula contabilă 118
11.1 Introducere 118
11.2 Conținut 118
11.2.1. Analiza contabilă a operațiilor economico-financiare 118
11.2.2. Formula și articolul contabil 119
11.3 Rezumat 124
11.4 Test de evaluare a cunoștințelor 124
11.5 Bibliografie recomandată 125
Capitolul 12 Balanța de verificare. Noțiune. Funcții. Clasificare 126
12.1 Introducere 126
12.2 Conținut 126
12.2.1 Noțiune și importanța balanței de verificare 126
12.2.2 Funcțiile balanței de verificare 127
12.2.3 Clasificarea balanțelor de verificare 128
12.3 Rezumat 135
12.4 Test de evaluare a cunoștințelor 136
12.5 Bibliografie recomandată 136
Capitolul 13 Metodologia de întocmire a balanței de verificare 137
13.1 Introducere 137
13.2 Conținut 137
13.2.1 Metodologia de întocmire a balanței de verificare 137
13.2.2 Erori de înregistrare identificate cu ajutorul balanței de verificare 147
13.3 Rezumat 148
13.4 Test de evaluare a cunoștințelor 149
13.5 Bibliografie recomandată 149
Răspunsuri la testele de autoevaluare a cunoștințelor 150

Introducere

Cursul este destinat, în principal, studenţilor Facultăţii de Management Financiar din cadrul Universităţii Ecologice din Bucureşti – învăţământ cu frecvenţă redusă (IFR), dar poate constitui un util material de studiu şi pentru studenţii la învăţământ cu frecvenţă (IF).

Contabilitatea, ca disciplină, a fost introdusă, în planurile de învăţămâmt superior, împreună cu Contabilitatea financiară și Contabilitatea de gestiune pentru a întregi cunoaşterea aspectelor contabile ale activității unei entității.

Prin cursul de *Contabilitate,* potrivit tematicii abordate, se urmărește înțelegerea, însușirea și aplicarea de către studenţi a metodelor și procedeelor utilizate în contabilitatea financiară, a unei entități, în vederea cunoașterii poziției financiare și a performanței acesteia.

Date privind titularul de disciplină

Nume şi prenume:	Carmen UNGUREANU
E-mail:	carmenungureanu99@yahoo.com

a. Date despre disciplină

Anul de studiu:	I
Semestrul:	1

b. Obiectivele disciplinei

Obiectivul general al disciplinei	La sfârşitul acestui curs studentul trebuie să recunoască structurile contabile, să știe să înregistreze, în contabilitate, tranzacții economice, cronologic și sistematic şi cum să întocmească o balanţă de verificare.
Obiectivele specifice	• Cunoaterea noţiunii de contabilitate; • Înțelegerea structurii situaţiilor financiare anuale; • Identificarea conţinutului activelor, capitalurilor și a datoriilor; • Cunoaşterea efectului tranzacțiilor asupra situațiilor financiare; • Cunoaşterea structurii contului contabil;

	• Cunoaşterea şi înţelegerea modului de funcţionare a conturilor de activ, capitaluri proprii şi datorii; • Cunoașterea și înțelegerea dublei înregistrări; • Efectuarea analizei contabile; • Întocmirea de formule contabile; • Întocmirea unei balanțe de verificare

c. Competenţe acumulate după parcurgerea cursului

Competenţe profesionale	Utilizarea adecvată a conceptelor, teoriilor, metodelor şi intrumentelor avansate de lucru şi de cercetare specifice domeniului contabil; Înțelegerea principiului dublei reprezentări și al dublei înregistrări; Explicarea și delimitarea activelor, capitalurilor proprii și datoriilor unei entități; Identificarea operațiilor economice și financiare ce fac obiectul înregistrărilor în conturile contabile; Rezolvarea unei teme privind întocmirea unei balanțe deverificare.
Competenţe transversale	Dezvoltarea abilităților de a lucra eficient în echipă; Comunicare orală și scrisă în scop profesional; Utilizarea tehnologiei informației și comunicării în vederea procesării informațiilor economice; Rezolvarea de probleme și luarea deciziilor specifice activității contabile; Conştientizarea nevoii de învăţare pe tot parcursul vieţii pentru a crea premisele de dezvoltare personală și profesională; Respectarea și dezvoltarea valorilor și eticii profesionale și personale de către liber profesioniștii contabili ținând cont de rolul acestora față de stat și societate.

d. Resurse şi mijloace de lucru

Pentru o pregătire temeinică, vă sugerăm să efectuaţi toate testele de evaluare, astfel încât rezultatul pregătirii dumneavoastră să fie cât mai obiectiv. De asemenea, vă sugerăm să vă alcătuiţi propriile dumneavoastră planuri şi scheme, acestea ajutându-vă la o mai bună sistematizare a cunoştinţelor dobândite.

Fiecare curs debutează cu prezentarea obiectivelor pe care trebuie să le atingeţi – din punctul de vedere al nivelului de cunoştinţe – prin studierea temei respective. Vă

recomandăm să le citiţi cu atenţie şi apoi, la sfârşitul cursului, să le revedeţi pentru a verifica dacă le-aţi atins în întregime.

Testele de evaluare prezente la sfârşitul fiecărui curs vă vor ajuta să verificaţi modalitatea specifică de învăţare şi să vă îmbunătăţiţi cunoştinţele. Timpul recomandat rezolvării testelor este de 30 de minute. Rezolvaţi testele numai după studierea în întregime a unui curs şi nu vă uitaţi la răspunsuri decât după rezolvarea testului şi numai dacă nu reuşiţi să găsiţi răspunsul prin recitirea cursului.

La fiecare curs există indicată o bibliografie selectivă pe care vă sfătuim să o parcurgeţi.

e. Structura cursului

Cursul de *Contabilitate* este alcătuit din 13 capitole (fiecare capitol fiind aferent unei **unităţi de învăţare**):

Capitolul I. Introducere în contabilitate

Capitolul II. Principiile contabile generale

Capitolul III. Situațiile financiare

Capitolul IV. Activele imobilizate

Capitolul V. Activele circulante

Capitolul VI. Capitalurile proprii

Capitolul VII. Datoriile entităților

Capitolul VIII. Venituri, Cheltuieli și Rezultatul exercițiului fianciar

Capitolul IX. Influența tranzacțiilor asupra situațiilor financiare. Tipuri de modificări

Capitolul X. Contul și dubla înregistrare

Capitolul XI. Analiza contabilă. Formula contabilă

Capitolul XII. Balanța de verificare. Noțiune. Importanță. Clasificare

Capitolul XIII. Balanța de verificare. Metodologia de întocmire. Erori de înregistrare care por fi identificate cu ajutorul balanței de verificare

La sfârşitul fiecărui capitol beneficiaţi de modele de teste de autoevaluare care vă vor ajuta să stabiliţi singuri ritmul de învăţare şi necesităţile proprii de repetare a unor teme. La sfârşitul suportului de curs sunt prezentate răspunsurile corecte la testele de autoevaluare a cunoştinţelor.

Totodată, sunt formulate **3 teme de control**, în vederea evaluării pe parcurs, astfel:

Tema 1 – Capitolul 3: „Realizați un proiect în care să prezentați situațiile financiare ale unei entități ";

Tema 2 – Capitolul 8: „Realizați un proiect în care să tratați veniturile, cheltuielile și rezultatul financiar";

Tema 3 – Capitolul 13: „Realizați un proiect în care să întocmiți balanța de verificare la o entitate".

Temele de control se prezintă de către fiecare student, iar rezultatele acestei evaluări se comunică de către cadrul didactic în mod direct şi nemijlocit studenţilor.

Cursul de *Contabilitate* poate fi studiat atât în întregime, potrivit ordinii prestabilite a capitolelor, dar se poate şi fragmenta în funcţie de interesul propriu mai accentuat pentru anumite teme. Însă, în vederea susţinerii examenului, este obligatorie parcurgerea tuturor celor 13 capitole şi efectuarea testelor prezentate.

f. Cerinţe preliminare

Nu este cazul.

g. Durata medie de studiu individual

Durata medie de învăţare estimăm a fi de aproximativ 28 de ore, iar pentru examen ar fi necesar un studiu de o săptămână.

Studierea fiecărui capitol necesită un efort estimat la 2-4 ore, astfel încât să se fixeze temeinic cunoştinţele specifice acestui domeniu.

h. Evaluarea

La încheierea studierii cursului, este obligatorie realizarea celor trei teme de control.

Înainte de examen este indicat să parcurgeţi din nou toată materia, cu atenţie, durata estimată pentru această activitate fiind de aproximativ o săptămână.

Forma de evaluare (E-examen, C-colocviu/test final, LP-lucrări de control)		**E**
Stabilirea notei finale (procentaje)	- evaluarea finală	**40,0**
	- activităţi aplicative /laborator/lucrări practice/proiect etc.	**20,0**
	- teste pe parcursul semestrului	**10,0**
	- teme de control	**30,0**

Capitolul 1.
Introducere în contabilitate

1.1. Introducere

În cadrul acestui capitol sunt prezentate principalele momente ale reformei sistemului contabil românesc, caracteristicile contabilității financiare și ale informației contabile precum și utilizatorii informațiilor .

Durata medie de parcurgere a acestui capitol este de aproximativ 2 ore.

1.2. Conţinut

1.2.1. Concepții și teorii referitoare la obiectul contabilității.

Contabilitatea, în calitatea ei de disciplină ştiinţifică independentă are un obiect propriu de cercetare deosebit de obiectul celorlalte ştiinţe precum și o metodă proprie-metoda contabilității.

În ceea ce priveşte obiectul contabilităţii, în decursul timpului s-au formulat numeroase definiţii care deşi în majoritatea cazurilor conţin elemente comune, există variante care aduc unele elemente specifice, în funcţie de criteriul luat ca bază pentru definirea obiectului contabilităţii.

În scop didactic se acceptă pentru definirea obiectului contabilităţii dihotomia patrimoniu – resurse economice.

În ceea ce priveşte patrimoniul de-a lungul timpului s-au elaborat trei concepţii şi anume:

concepţia juridică;

concepţia economică;

concepţia economico-juridică.

Conform teoriei juridice activul reprezintă bunurile economice ca obiecte de drepturi şi obligaţii, iar pasivul reprezintă drepturile şi obligaţiile titularului de patrimoniu.

Potrivit celei de-a doua teorii, ***teoria economică***, activul reflectă modul de întrebuinţare a capitalului iar pasivul reflectă modul de provenienţă a capitalului (capital propriu şi capital străin).

Cea de-a treia concepţie privind patrimoniul, ***concepţia economico-juridică*** oferă o imagine completă asupra patrimoniului prin cele două componente: componenta economică constând în bunuri economice şi componenta juridică exprimată prin drepturi şi obligaţii.

Patrimoniul contabil este reprezentat prin egalitatea:

Bunuri economice = Drepturi + Obligaţii (1)

Bunurile economice exprimate în bani constituie "**Activul patrimonial** " iar drepturile şi obligaţiile aferente formează "**Pasivul patrimonial** ". Astfel, ecuaţia de mai sus devine:

Active = Pasive **(2)**

Contabilitatea anglo-saxonă nu foloseşte noţiunea de patrimoniu, obiectul de studiu al contabilităţii fiind definit prin prisma resurselor economice şi a capitalurilor, prima ecuaţie devenind:

Resurse economice = Capitaluri **(3)**

La rândul lor capitalurile cuprind capitalurile proprietarilor şi capitalurile creditorilor şi atunci ecuaţia (3) se poate scrie:

Resurse economice	**=**	**Capitalurile proprietarilor**	**+**	**Capitalurile creditorilor**	**(4)**

Interpretările de mai sus sunt conciliate de contabilitate prin reformularea ecuaţiilor (2) – (4) într-o nouă formulă şi anume:

Active	**= Capitaluri proprii**	**+**	**Datorii**	**(5)**

Activele sunt resurse controlate de o întreprindere ca rezultat al unor evenimente trecute și de la care se așteaptă să genereze beneficii economice viitoare pentru entitate.

Capitalurile proprii reprezintă interesul rezidual al acţionarilor în activele unei întreprinderi după deducerea tuturor datoriilor sale;

Noţiunea de capitaluri proprii mai este substituită în contabilitate prin noţiunea de **Activ net contabil.**

Datoriile reprezintă obligaţii actuale ale întreprinderii ce decurg din evenimente trecute şi prin decontarea căreia se aşteaptă să rezulte ieşiri de resurse care încorporează beneficii economice.

Pe lângă aceste structuri (active, capitaluri proprii şi datorii) legate direct de evaluarea poziţiei fianciare a unei întreprinderi, Cadrul general de întocmire şi prezentare a situaţiilor financiare mai defineşte alte două strucuri – venituri şi cheltuieli- legate direct de performanţa entității (de profit):

Veniturile constituie creşteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de intrări sau creşteri ale activelor sau descreşteri ale datoriilor, care se concretizează în creşteri ale capitalurilor proprii, altele decât cele rezultate din contribuţii ale acţionarilor.

Cheltuielile constituie diminuări ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile, sub formă de ieşiri sau scăderi ale valorii activelor sau creşteri ale datoriilor, care se concretizează în reduceri ale capitalurilor proprii, altele decât cele rezultate din distribuirea acestora către acţionari.

1.2.2. Definiția contabilității

Contabilitatea, ca activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoaşterea, gestiunea şi controlul activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii, precum şi a rezultatelor obţinute din activitatea persoanelor juridice şi fizice prevăzute la art. 1 trebuie să asigure înregistrarea cronologică şi sistematică, prelucrarea, publicarea şi păstrarea informaţiilor cu privire la

poziţia financiară, performanţa financiară şi fluxurile de trezorerie, atât pentru cerinţele interne ale acestora, cât şi în relaţiile cu investitorii prezenţi şi potenţiali, creditorii financiari şi comerciali, clienţii, instituţiile publice şi alţi utilizatori.

1.2.3. Tipuri de entități

În funcţie de criteriile de mărime, entităţile se grupează în trei categorii, astfel: microentităţi; entităţi mici; entităţi mijlocii şi mari.

Microentităţile sunt entităţile care, la data bilanţului, nu depăşesc limitele a cel puţin două dintre următoarele trei criterii[1]:

a) totalul activelor: 1.500.000 lei;

b) cifra de afaceri netă: 3.000.000 lei;

c) numărul mediu de salariaţi în cursul exerciţiului financiar: 10.

Entităţile mici sunt entităţile care, la data bilanţului, nu se încadrează în categoria microentităţilor şi care nu depăşesc limitele a cel puţin două dintre următoarele trei criterii:

a) totalul activelor: 17.500.000 lei;

b) cifra de afaceri netă: 35.000.000 lei;

c) numărul mediu de salariaţi în cursul exerciţiului financiar: 50.

Entităţile mijlocii şi mari sunt entităţile care, la data bilanţului, depăşesc limitele a cel puţin două dintre următoarele trei criterii:

a) totalul activelor: 17.500.000 lei;

b) cifra de afaceri netă: 35.000.000 lei;

c) numărul mediu de salariaţi în cursul exerciţiului financiar: 50.

În OMFP 1802/2014[2]**, microentităţile** sunt entităţile care, la data bilanţului, nu depăşesc limitele a cel puţin două dintre următoarele trei criterii:

a) totalul activelor: 350 000 EUR;

b) cifra de afaceri netă: 700 000 EUR;

c) numărul mediu de salariaţi în cursul exerciţiului financiar: 10.

---

[1] Ordin nr. 166/2017 din 25 ianuarie 2017 privind principalele aspecte legate de întocmirea şi depunerea situaţiilor financiare anuale şi a raportărilor contabile anuale ale operatorilor economici la unităţile teritoriale ale Ministerului Finanţelor Publice, precum şi pentru modificarea şi completarea unor reglementări contabile.

[2] OMFP 1802/2014 - Reglementările contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi consolidate

Entităţile mici sunt entităţile care, la data bilanţului, nu se încadrează în categoria microentităţilor şi care nu depăşesc limitele a cel puţin două dintre următoarele trei criterii:

a) totalul activelor: 4 000 000 EUR;

b) cifra de afaceri netă: 8 000 000 EUR;

c) numărul mediu de salariaţi în cursul exerciţiului financiar: 50.

Entităţile mijlocii şi mari sunt entităţile care, la data bilanţului, depăşesc limitele a cel puţin două dintre următoarele trei criterii:

a) totalul activelor: 4 000 000 EUR;

b) cifra de afaceri netă: 8 000 000 EUR;

c) numărul mediu de salariaţi în cursul exerciţiului financiar: 50.

În funcţie de criteriile de mărime, grupurile se împart în două categorii, astfel: grupuri mici şi mijlocii, respectiv grupuri mari.

Grupurile mici şi mijlocii sunt grupurile constituite din societăţile-mamă şi filialele care urmează să fie incluse în consolidare şi care, pe bază consolidată, nu depăşesc limitele a cel puţin două dintre următoarele trei criterii la data bilanţului societăţii-mamă:

a) totalul activelor: 24 000 000 EUR;

b) cifra de afaceri netă: 48 000 000 EUR;

c) numărul mediu de salariaţi în cursul exerciţiului financiar: 250.

Grupurile mari sunt grupurile constituite din societăţile-mamă şi filialele care urmează să fie incluse în consolidare şi care, pe bază consolidată, depăşesc limitele a cel puţin două dintre următoarele trei criterii la data bilanţului societăţii-mamă:

a) totalul activelor: 24 000 000 EUR;

b) cifra de afaceri netă: 48 000 000 EUR;

c) numărul mediu de salariaţi în cursul exerciţiului financiar: 250.

1.2.4. Utilizatorii informațiilor furnizate de contabilitatea financiară.

Utilizatori informaţiilor furnizate de contabilitatea financiară sunt[3]:

- investitorii actuali care sunt interesaţi de capacitatea entității de a realiza câştiguri viitoare şi investitorii potenţiali care sunt interesaţi de calculul ratei rentabilităţii pe care

[3] Feleagă N., Malciu L.,Bunea Ş.,2002, Bazele contabilităţii-o abordare europeană şi internaţională, Editura Economică, pag.35-39

au dreptul să o pretindă entității pentru a-şi investi fondurile de care dispun, în funcţie de riscul aferent investiţiei respective şi de oportunităţile existente pe piaţă;

- băncile sunt interesate de capacitatea de rambursare a împrumuturilor de către entitate şi de acoperire a dobânzilor din profitul obţinut de aceasta. O atenţie deosebită o acordă, aceşti creditori, neutilizării de entitate a împrumuturilor pe termen scurt ca sursă de acoperire a finanţării imobilizărilor.
- furnizorii consideră necesar să cunoască capacitatea entității debitoare de a-şi îndeplini obligaţiile financiare dar şi perspectivele de dezvoltare a entității care ar însemna un volum majorat al volumului şi valorii comenzilor cerute de către aceasta;
- clienţii doresc să cunoască capacitatea furnizorilor lor de a-şi continua activitatea pentru a cunoaşte la rândul lor posibilitatea de a-şi onora obligaţiile contractuale faţă de proprii lor parteneri;
- salariaţii sunt interesaţi de securitatea locurilor de muncă care depinde de continuarea activităţii entității. Ei mai sunt interesaţi şi de creşterile salariale ce depind de performanţa entității.
- puterea publică adică administraţia fiscală şi economică. Pe baza informaţiilor contabile furnizate de entitate se stabilesc bazele de calcul al impozitelor şi taxelor şi se efectuează analiza diferitelor cereri care vizează acordarea de subvenţii, împrumuturi cu dobândă redusă etc.

Să ne reamintim

Contabilitatea, ca activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoaşterea, gestiunea şi controlul activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii, precum şi a rezultatelor obţinute din activitatea persoanelor juridice şi fizice prevăzute la art. 1 trebuie să asigure înregistrarea cronologică şi sistematică, prelucrarea, publicarea şi păstrarea informaţiilor cu privire la poziţia financiară, performanţa financiară şi fluxurile de trezorerie, atât pentru cerinţele interne ale acestora, cât şi în relaţiile cu investitorii prezenţi şi potenţiali, creditorii financiari şi comerciali, clienţii, instituţiile publice şi alţi utilizatori

1.3. Rezumat

Contabilitatea, în calitatea ei de disciplină ştiinţifică independentă are un obiect propriu de cercetare deosebit de obiectul celorlalte ştiinţe precum și o metodă proprie-metoda contabilității.

În ceea ce priveşte obiectul contabilităţii, în decursul timpului s-au formulat numeroase definiţii care deşi în majoritatea cazurilor conţin elemente comune, există variante care aduc unele elemente specifice, în funcţie de criteriul luat ca bază pentru definirea obiectului contabilităţii.

Contabilitatea, ca activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoaşterea, gestiunea şi controlul activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii, precum şi a rezultatelor obţinute din activitatea entităților trebuie să asigure înregistrarea cronologică şi sistematică, prelucrarea, publicarea şi păstrarea informaţiilor cu privire la poziţia financiară, performanţa financiară şi fluxurile de trezorerie, atât pentru cerinţele interne ale acestora, cât şi în relaţiile cu investitorii prezenţi şi potenţiali, creditorii financiari şi comerciali, clienţii, instituţiile publice şi alţi utilizatori

1.4. Test de autoevaluare a cunoştinţelor

1) Contabilitatea este o activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoaşterea, gestiunea şi controlul ..... precum şi a rezultatelor obţinute din activitatea entităților.

Din definiție lipsește sintagma:

a. operaţiilor efectuate de entitate în exercițiul financiar curent;

b. înregistrarea tuturor operaţiilor care afectează lichiditățile entităţii;

c. activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii.

2) Investitorii actuali sunt interesaţi de:

a. capacitatea entității de a realiza câştiguri viitoare;

b. incapacitatea entității de a realiza câştiguri viitoare;

c. securitatea locurilor de muncă care depinde de continuarea activităţii entității.

3) Utilizatorii informațiilor contabile sunt:

a băncile și investitorii;

b. puterea publică și clienții;

c. furnizorii și salariații.

1.5. Bibliografie recomandată

a. Ciucur E., 2008, Bazele contabilității, Editura Universității din București

b. Ionașcu I., 1997, Epistemologia contabilității, Editura Economică, București

c. Ungureanu C., 2009, Editura Mustang, București

d. Ungureanu C., Sisea D.G., Zaharie M., 2009, Bazele contabilității. Aplicații.Teste.Studii de caz, Editura Mustang, București

e. Ordinul nr. 1802/2014 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementarilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate publicat în Monitorul Oficial nr. 963 din 30 decembrie 2014

f. Ordin nr. 166/2017 din 25 ianuarie 2017 privind principalele aspecte legate de întocmirea şi depunerea situaţiilor financiare anuale şi a raportărilor contabile anuale ale operatorilor economici la unităţile teritoriale ale Ministerului Finanţelor Publice, precum şi pentru modificarea şi completarea unor reglementări contabile

Capitolul 2.
Principii contabile generale

2.1. Introducere

În cadrul acestui capitol sunt prezentate definiția, principiile evaluării și formele de evaluare.

Durata medie de parcurgere a acestui capitol este de aproximativ 2 ore.

2.2. Conţinut

2.2.1. Prezentare

Elementele prezentate în situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate sunt recunoscute şi evaluate în conformitate cu principiile generale următoare:

1. Principiul continuităţii activităţii.

Conform principiului, se presupune că entitatea îşi continuă în mod normal funcţionarea, fără a intra în stare de lichidare sau reducere semnificativă a activităţii.

2. Principiul permanenţei metodelor.

Conform acestui principiu politicile contabile şi metodele de evaluare trebuie aplicate în mod consecvent de la un exerciţiu financiar la altul.

3. Principiul prudenţei. La întocmirea situaţiilor financiare anuale, recunoaşterea şi evaluarea trebuie realizate pe o bază prudentă şi, în special:

a) în contul de profit şi pierdere poate fi inclus numai profitul realizat la data bilanţului;

b) sunt recunoscute datoriile apărute în cursul exerciţiului financiar curent sau al unui exerciţiu precedent, chiar dacă acestea devin evidente numai între data bilanţului şi data întocmirii acestuia;

c) sunt recunoscute deprecierile, indiferent dacă rezultatul exerciţiului financiar este pierdere sau profit. Înregistrarea ajustărilor pentru depreciere sau pierdere de valoare se efectuează pe seama conturilor de cheltuieli, indiferent de impactul acestora asupra contului de profit şi pierdere.

4. Principiul contabilităţii de angajamente. Efectele tranzacţiilor şi ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacţiile şi evenimentele se produc (şi nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit) şi sunt înregistrate în contabilitate şi raportate în situaţiile financiare ale perioadelor aferente.

5. Principiul intangibilităţii. Bilanţul de deschidere pentru fiecare exerciţiu financiar trebuie să corespundă cu bilanţul de închidere al exerciţiului financiar precedent.

6. Principiul evaluării separate a elementelor de activ şi de datorii. Componentele elementelor de active şi de datorii trebuie evaluate separat.

7. Principiul necompensării. Orice compensare între elementele de active şi datorii sau între elementele de venituri şi cheltuieli este interzisă.

8. Contabilizarea şi prezentarea elementelor din bilanţ şi din contul de profit şi pierdere ţinând seama de fondul economic al tranzacţiei sau al angajamentului în cauză. Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate şi prezentarea fidelă a operaţiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidenţă drepturile şi obligaţiile, precum şi riscurile asociate acestor operaţiuni.

9. Principiul evaluării la cost de achiziţie sau cost de producţie. Elementele prezentate în situaţiile financiare se evaluează, de regulă, pe baza principiului costului de achiziţie sau al costului de producţie.

10. Principiul pragului de semnificaţie. Entitatea se poate abate de la cerinţele cuprinse în prezentele reglementări referitoare la prezentările de informaţii şi publicare, atunci când efectele respectării lor sunt nesemnificative.

2.2.2. Aplicarea principiilor generale în contabilitate

În cazul în care organele de conducere stabilesc după data bilanţului fie că intenţionează să lichideze entitatea sau să înceteze activitatea acesteia, fie că nu există nicio altă variantă realistă în afara acestora, entitatea nu va întocmi situaţiile financiare anuale pe baza principiului continuităţii activităţii.

Excepție fac situaţiile financiare anuale întocmite de entităţile absorbite în cadrul unui proces de fuziune sau de divizare.

Deteriorarea rezultatelor din exploatare şi a poziţiei financiare, ulterior datei bilanţului, indică nevoia de a analiza dacă presupunerea privind continuitatea activităţii este încă adecvată.

Dacă administratorii unei entităţi au luat cunoştinţă de unele elemente de nesiguranţă legate de anumite evenimente care pot duce la incapacitatea acesteia de a-şi

continua activitatea, aceste elemente trebuie prezentate în notele explicative. În cazul în care situaţiile financiare anuale nu sunt întocmite pe baza principiului continuităţii, această informaţie trebuie prezentată, împreună cu motivele care au stat la baza deciziei conform căreia entitatea nu îşi mai poate continua activitatea. Evenimentele sau condiţiile ce necesită prezentări de informaţii pot apărea şi ulterior datei bilanţului.

Conform principiului prudenței, activele şi veniturile nu trebuie să fie supraevaluate, iar datoriile şi cheltuielile, subevaluate. Totuşi, exercitarea prudenţei nu permite, de exemplu, constituirea de provizioane excesive, subevaluarea deliberată a activelor sau veniturilor, dar nici supraevaluarea deliberată a datoriilor sau cheltuielilor, deoarece situaţiile financiare nu ar mai fi neutre şi nu ar mai avea calitatea de a fi credibile.
Trebuie, de asemenea, recunoscute toate datoriile previzibile şi pierderile potenţiale care au apărut în cursul exerciţiului financiar respectiv sau în cursul unui exerciţiu precedent, chiar dacă acestea devin evidente numai între data bilanţului şi data întocmirii acestuia.

În contabilitate, trebuie să se ţină cont de veniturile şi cheltuielile aferente exerciţiului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau data plăţii cheltuielilor. Astfel, se vor evidenţia în contabilitate în:

- conturile de venituri şi creanţele pentru care nu a fost întocmită încă factura (contul 418 „Clienţi – facturi de întocmit“) și respectiv
- în conturile de cheltuieli sau bunuri, datoriile pentru care nu s-a primit încă factura (contul 408 „Furnizori – facturi nesosite“).

Veniturile şi cheltuielile care rezultă direct şi concomitent din aceeaşi tranzacţie sunt recunoscute simultan în contabilitate, prin asocierea directă între cheltuielile şi veniturile aferente, cu evidenţierea distinctă a acestor venituri şi cheltuieli.

Principiul contabilităţii de angajamente se aplică inclusiv la recunoaşterea dobânzii aferente perioadei, indiferent de scadenţa acesteia.

Bilanţul perioadei anterioare celei de raportare nu se modifică ,în cazul modificării politicilor contabile şi al corectării unor erori aferente perioadelor precedente.

Înregistrarea pe seama rezultatului reportat a corectării erorilor semnificative aferente exerciţiilor financiare precedente, precum şi a modificării politicilor contabile nu se consideră încălcare a principiului intangibilităţii.

Principiul evaluării separate a elementelor de activ şi de datorii. Componentele elementelor de active şi de datorii trebuie evaluate separat.

Pe baza documentelor justificative, toate creanţele şi datoriile trebuie înregistrate distinct în contabilitate.

Eventualele compensări între creanţe şi datorii faţă de aceeaşi entitate efectuate cu respectarea prevederilor legale pot fi înregistrate numai după contabilizarea creanţelor şi veniturilor, respectiv a datoriilor şi cheltuielilor corespunzătoare. În această situație, în notele explicative se prezintă valoarea brută a creanţelor şi datoriilor care au făcut obiectul compensării.

În contabilitate, pe baza documentelor justificative, în cazul schimbului de active, se evidenţiază distinct operaţiunea de vânzare/scoatere din evidenţă şi cea de cumpărare/intrare cu înregistrarea tuturor veniturilor şi cheltuielilor aferente operaţiunilor. Tratamentul contabil este similar şi în cazul prestărilor reciproce de servicii.

Evenimentele şi operaţiunile economico-financiare trebuie evidenţiate în contabilitate aşa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate a operaţiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanţă cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părţi trebuie să prevadă modul de derulare a operaţiunilor şi să respecte cadrul legal existent.

Forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanţă cu realitatea economică. Atunci când există diferenţe între fondul sau natura economică a unei operaţiuni sau tranzacţii şi forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operaţiuni, cu respectarea fondului economic al acestora.

Exemple de situaţii când se aplică principiul “contabilizarea şi prezentarea elementelor din bilanţ şi din contul de profit şi pierdere ţinând seama de fondul economic al tranzacţiei sau al angajamentului în cauză” pot fi considerate: încadrarea de către utilizatori a contractelor de leasing în leasing operaţional sau financiar; recunoaşterea veniturilor din chirii, respectiv a cheltuielilor din chirii în funcţie de fondul economic al contractului şi de eventualele gratuităţi (stimulente) aferente; încadrarea operaţiunilor la vânzare în nume propriu sau comision, respectiv consignaţie; recunoaşterea veniturilor, respectiv a cheltuielilor în contul de profit şi pierdere sau ca venituri în avans, respectiv cheltuieli în avans; recunoaşterea participaţiilor deţinute ca fiind de natura acţiunilor

deţinute la entităţi afiliate sau sub forma altor imobilizări financiare; încadrarea reducerilor acordate, respectiv primite, la reduceri comerciale sau financiare.

Entităţile au obligaţia ca la întocmirea documentelor justificative şi la contabilizarea operaţiunilor economico-financiare să ţină seama de toate informaţiile disponibile, astfel încât să fie extrem de rare situaţiile în care natura economică a operaţiunii să fie diferită de forma juridică a documentelor care stau la baza acestora.

Să ne reamintim

Elementele prezentate în situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate sunt recunoscute şi evaluate în conformitate cu principiile generale următoare: *principiul continuităţii activităţii; principiul permanenţei metodelor; principiul prudenţei; principiul contabilităţii de angajamente; principiul intangibilităţii; principiul evaluării separate a elementelor de activ şi de datorii; principiul necompensării; principiul evaluării la cost de achiziţie sau cost de producţie și principiul pragului de semnificaţie*.

2.3. Rezumat

Elementele prezentate în situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate sunt recunoscute şi evaluate în conformitate cu principiile generale contabile.

Exemplificări privind reflectarea acestor principii generale în contabilitate:

- în cazul în care organele de conducere stabilesc după data bilanţului fie că intenţionează să lichideze entitatea sau să înceteze activitatea acesteia, fie că nu există nicio altă variantă realistă în afara acestora, entitatea nu va întocmi situaţiile financiare anuale pe baza principiului continuităţii activităţii;
- conform principiului prudenței, activele şi veniturile nu trebuie să fie supraevaluate, iar datoriile şi cheltuielile, subevaluate;
- veniturile şi cheltuielile care rezultă direct şi concomitent din aceeaşi tranzacţie sunt recunoscute simultan în contabilitate, prin asocierea directă între cheltuielile şi veniturile aferente, cu evidenţierea distinctă a acestor venituri şi cheltuieli;

- înregistrarea pe seama rezultatului reportat a corectării erorilor semnificative aferente exerciţiilor financiare precedente, precum şi a modificării politicilor contabile nu se consideră încălcare a principiului intangibilităţii;

- eventualele compensări între creanţe şi datorii faţă de aceeaşi entitate efectuate cu respectarea prevederilor legale pot fi înregistrate numai după contabilizarea creanţelor şi veniturilor, respectiv a datoriilor şi cheltuielilor corespunzătoare.

2.4. Test de autoevaluare a cunoştinţelor

1) Orice compensare între elementele de active şi datorii sau între elementele de venituri şi cheltuieli este interzisă conform principiului:
a. principiul prudenței;
b. principiul necompensării;
c. principiul intangibilității bilanțului.

2) Veniturile şi cheltuielile care rezultă direct şi concomitent din aceeaşi tranzacţie sunt recunoscute simultan în contabilitate, prin asocierea directă între cheltuielile şi veniturile aferente, cu evidenţierea distinctă a acestor venituri şi cheltuieli conform principiului:
a. principiul pragului de semnificație;
b. principiul contabilităţii de angajamente;
c. principiul evaluării separate a elementelor de activ şi de datorii .

3) Activele şi veniturile nu trebuie să fie supraevaluate, iar datoriile şi cheltuielile, subevaluate conform principiului:
a. principiul contabilităţii de angajamente;
b. principiul permanenţei metodelor;
c. principiul prudenței.

2.5. Bibliografie recomandată

a. Ciucur E., 2008, *Bazele contabilității*, Editura Universității din București

b. Ungureanu C., 2009, *Bazele contabilității*, Editura Mustang, București

c. Ungureanu C., Sisea D.G., Zaharie M., 2009, *Bazele contabilității*. Aplicații.Teste.Studii de caz, Editura Mustang, București

d. Ordinul nr. 1802/2014 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementarilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate publicat în Monitorul Oficial nr. 963 din 30 decembrie 2014

e. Legea contabilităţii nr.82/1991, republicată în Monitorul Oficial, Partea I nr. 454 din 18/06/2008

Capitolul 3.
Situațiile financiare ale entităților

3.1. Introducere

În cadrul acestui capitol sunt prezentate entitățile care întocmesc situațiile financiare anuale, bilanțul, contul de profit și pierdere, situația modificării capitalurilor proprii, situația fluxurilor de trezorerie și notele explicative.

Durata medie de parcurgere a acestui capitol este de aproximativ 2 ore.

3.2. Conţinut

3.2.1. Situațiile financiare întocmite de entități

Obiectivul situaţiilor financiare este de a furniza informaţii despre poziţia financiară (*bilanţ*), performanţele (*contul de profit şi pierdere*) şi modificările poziţiei financiare (*situaţia fluxurilor de numerar*) ale unei entităţi. Aceste informaţii sunt utile unei sfere largi de utilizatori în luarea deciziilor economice, concentrându-se asupra utilizatorilor care nu pot impune informaţiile pe care ar trebui să le primească.

Microentităţile întocmesc bilanţ prescurtat

Formatul bilanţului prescurtat, întocmit de aceste entităţi este următorul:

A.Active imobilizate

I.Imobilizări necorporale

II.Imobilizări corporale

III.Imobilizări financiare

B.Active circulante

I.Stocuri

II.Creanţe

(Sumele care urmează să fie încasate după o perioadă mai mare de un an trebuie prezentate separat pentru fiecare element.)

III.Investiţii pe termen scurt

IV. Casa **şi conturi la bănci**

C.Cheltuieli în avans

D.Datorii: sumele care trebuie plătite într-o perioadă de până la un an

E.Active circulante nete/datorii curente nete

F.Total active minus datorii curente

G.Datorii: sumele care trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an

H.Provizioane

I.Venituri în avans

J.Capitaluri proprii

I.Capital subscris

II.Prime de capital

III.Rezerve din reevaluare

IV.Rezerve

V.Profitul sau pierderea reportat(ă)

Microentităţile întocmesc cont prescurtat de profit şi pierdere, care să prezinte separat:

– cifra de afaceri netă;

– alte venituri;

– costul materiilor prime şi al consumabilelor;

– cheltuieli cu personalul;

– ajustări de valoare;

– alte cheltuieli;

– impozite;

– profit sau pierdere.

Entităţile mici întocmesc situaţii financiare anuale care cuprind:

– bilanţ prescurtat,

– cont de profit şi pierdere,

– notele explicative la situaţiile financiare anuale.

Opţional, aceste entităţi pot întocmi situaţia modificărilor capitalului propriu şi/sau situaţia fluxurilor de trezorerie.

Entităţile mijlocii și mari, precum şi entităţile de interes public[4] întocmesc situaţii financiare anuale care cuprind:

– bilanţ;

– cont de profit şi pierdere;

– situaţia modificărilor capitalului propriu;

– situaţia fluxurilor de trezorerie;

---

[4] **entităţi de interes public** înseamnă societăţile/companiile naţionale, societăţile cu capital integral sau majoritar de stat şi regiile autonome

– notele explicative la situaţiile financiare anuale.

În cazul entităţilor nou-înfiinţate, acestea pot întocmi pentru primul exerciţiu financiar de raportare situaţiile financiare anuale prevăzute fie pentru entitățile mici, fie pentru entitățile mijlocii și mari sau în formatul aplicabil microentităţilor.

Pentru al doilea exerciţiu financiar de raportare, aceste entităţi analizează indicatorii determinaţi din situaţiile financiare ale anului precedent şi indicatorii determinaţi pe baza datelor din contabilitate şi a balanţei de verificare încheiate la sfârşitul exerciţiului financiar curent, întocmind situaţii financiare anuale în funcţie de criteriile de mărime înregistrate.

Entitatea schimbă categoria în care se încadrează doar dacă în două exerciţii financiare consecutive depăşeşte sau încetează să depăşească criteriile de mărime. Ca urmare, modificarea criteriilor de mărime nu determină automat încadrarea entităţii într-o nouă categorie.

Prin **două exerciţii financiare consecutive** se înţelege exerciţiul financiar precedent celui pentru care se întocmesc situaţiile financiare anuale şi exerciţiul financiar curent, pentru care se întocmesc situaţiile financiare anuale.

Situaţiile financiare anuale trebuie să ofere o imagine fidelă a activelor, datoriilor, poziţiei financiare şi a profitului sau pierderii entităţii.

3.2.2. Bilanț. Definiție și prezentare

Bilanţul

Bilanţul este documentul contabil de sinteză prin care se prezintă elementele de activ, datorii şi capital propriu ale persoanei juridice la încheierea exerciţiului financiar, precum şi în celelalte situaţii prevăzute de lege.

Bilanţul cuprinde toate elementele de activ, datorii şi capital propriu grupate după natură şi lichiditate, respectiv natură şi exigibilitate.

Bilanţul se întocmeşte pe baza balanţei de verificare a conturilor sintetice la 31 decembrie puse de acord cu soldurile din balanţa conturilor analitice, încheiată după înregistrarea tuturor documentelor în care au fost consemnate operaţiunile financiar-contabile aferente activităţii perioadei raportate. Soldurile conturilor din balanţa de verificare se grupează şi se înscriu în formular potrivit menţiunilor din cadrul fiecărui rând.

Exemplu de bilanţ contabil simplificat

BILANŢ

încheiat la data de 31 decembrie N

- lei –

		Nr. rd.	Sold la:	
			Începutul anului	Sfârşitul anului
	A	**B**	**1**	**2**
A	**ACTIVE IMOBILIZATE**			
	I. IMOBILIZĂRI NECORPORALE(ct. 201 + 203 + 205 + 207 + 208 + 233 + 234 - 2801 - 2803 - 2805 - 2807 - 2808 - 290 - 293*)	01	-	**-**
	II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 211 + 212 + 213 + 214 + 231 + 232 - 2811 - 2812 - 2813 - 2814- 291 - 293*)	02	24.900	39.650
	III. IMOBILIZĂRI FINANCIARE (ct. 261 + 262 + 263 + 265 + 267 - 296)	03	-	-
	ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL (rd. 01 la 03)	04	24.900	39.650
B.	**ACTIVE CIRCULANTE** **I. STOCURI** (ct. 301 + 302 + 303 +/- 308 + 331 + 332 + 341 + 345 + 346 +/- 348 + 351 + 354 + 356 + 357 + 358 + 361 +/- 368 + 371 +/- 378 + 381 +/- 388 - 391 - 392 - 393 - 394 - 395 - 396 - 397 - 398 + 4091 - 4428)	05	17.900	33.578
	II. CREANŢE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an se prezintă separat.) (ct. 4092 + 411 + 413 + 418 + 425 + 4282 + 431**) + 437**) + 4382 + 441**) + 4424 + 4428**) + 444**) + 445 + 446**) + 447**) + 4482 + 451**) + 452**)+ 456**) + 4582 + 461 + 473**)- 491 - 495 - 496 + 5187)	06	2.050	3.050
	III. INVESTIŢII FINANCIARE PE TERMEN SCURT(ct. 501 + 502 + 503 + 505 + 506 + 508 + 5113 + 5114 - 591 - 592 - 593 - 595 - 596 - 598)	07	1.200	1.200
	IV. CASA ŞI CONTURI LA BĂNCI ct. 5112 + 5121 + 5124 + 5125 + 531 + 532 + 541 + 542)	08	11.450	141.012
	ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL(rd. 05 la 08)	09	32.600	178.840
C.	***CHELTUIELI ÎN AVANS*** (ct. 471)	10	150	150
D.	**DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN** (ct. 161 + 162 + 166 + 167 + 168 - 169 + 269 + 401 + 403 + 404 + 405 + 408 + 419 + 421 + 423 + 424 + 426 + 427 + 4281 + 431***)+437***) + 4381 + 441***) + 4423 + 4428***) + 444***) + 446***) + 447***) + 4481 + 451***) + 452***) + 455 + 456***) + 457 + 4581 + 462 + 473***) + 509 + 5186 + 519)	11	5.730	45.237

		Nr. rd.	Sold la:	
			Începutul anului	Sfârşitul anului
E.	**ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE** (rd. 09 + 10 - 11 - 18)	12	27.020	133.753
F.	**TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE** (rd. 04 + 12 - 17)	13	51.920	173.403
G.	**DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ MAI MARE DE UN AN** (ct. 161 + 162 + 166 + 167 + 168 – 169 + 269 + 401 + 403 + 404 + 405 + 408 + 419 + 421 + 423 + 424 - 426 + 427 + 4281 + 431***) + 437***) + 4381 + 441***) + 4423 + 4428***) + 444***) + 446***) + 447***) + 4481 + 451***) + 452***) + 455 + 456***) + 457 + 4581 + 462 + 473***) + 509 + 5186 + 519)	14	800	49.800
H.	**PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ŞI CHELTUIELI** (ct. 151)	15	120	120
I.	***VENITURI ÎN AVANS*** rd. (17 + 18), din care:	16	-	-
	- subvenţii pentru investiţii (ct. 131)	17	-	-
	- venituri inregistrate in avans(ct. 472)	18	-	-
J.	***CAPITAL ŞI REZERVE*** **I. CAPITAL** (rd. 20 la 22) din care:	19	33.000	33.000
	- capital subscris nevărsat (1011)	20	-	-
	- capital subscris vărsat (1012)	21	33.000	33.000
	- patrimoniul regiei (1015)	22	-	-
	II. PRIME DE CAPITAL (ct. 104)	23	-	-
	III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105) Sold C	24	-	-
	Sold D	25	-	-
	IV. REZERVE (ct. 106)	26	12.000	12.000
	V. REZULTATUL REPORTAT (ct. 117) Sold C	27	6.000	6.000
	Sold D	28	-	-
	VI. REZULTATUL EXERCIŢIULUI	29	-	72.483
	FINANCIAR (ct. 121) Sold C Sold D	30	-	-
	Repartizarea profitului (ct. 129)	31	-	-
	TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd. 19 + 23 + 24 - 25 + 26 + 27 - 28 + 29 - 30 - 31)	32	51.000	123.483
	Patrimoniul public (ct. 1016)	33	-	-
	TOTAL CAPITALURI (rd. 32 + 33)	34	51.000	123.483

*) Conturi de repartizat după natura elementelor respective ; **) Solduri debitoare ale conturilor respective; ***) Solduri creditoare ale conturilor respective; ****) Conturile respective se utilizează numai de cooperativele de credit

3.2.3. Contul de profit sau pierdere. Definiție și prezentare

Pentru că în bilanţ rezultatul exerciţiului este reflectat prin soldul contului "121 Profit şi pierdere" este nevoie de informaţii suplimentare care să detalieze modul de generare a rezultatului, informaţii care sunt cunoscute din Contul de profit şi pierdere care are cuprinde următorii indicatori:

- Cifra de afaceri netă.

  Cifra de afaceri netă cuprinde sumele rezultate din vânzarea de produse şi furnizarea de servicii care se înscriu în activitatea curentă a entităţii, după deducerea reducerilor comerciale şi a taxei pe valoarea adăugată, precum şi a altor taxe legate direct de cifra de afaceri.
- Rezultatul din exploatare (veniturile din exploatare - cheltuielile din exploatare);
- Rezultatul financiar (veniturile financiare - cheltuielile finaciare);
- Rezultatul curent (rezultatatul din exploatare + rezultatul financiar);
- Impozitul pe profit;
- Rezultatul net al exerciţiului (rezultatul curent – impozit pe profit).

Normele romîneşti prevăd ca întreprinderile să întocmească cont de profit şi pierdere sub formă de listă care să aibă următorul format[5] :

CONTUL DE PROFIT SAU PIERDERE

la data de 31 decembrie N

- lei -

Denumirea indicatorului		Nr. rd.	Realizări aferente perioadei de raportare	
			Exerciţiul financiar precedent	Exerciţiul financiar încheiat
A		**B**	**1**	**2**
1	**Cifra de afaceri netă (rd.02 la 04)**	01	-	111.800
	Producţia vândută (ct. 701 + 702 + 703 + 704 + 705 + 706 + 708)	02	-	99.300
	Venituri din vânzarea mărfurilor (ct. 707)	03	-	12.500
	Venituri din subvenţii de exploatare aferente cifrei de afaceri nete (ct. 7411)	04	-	-

[5] OMFP nr.1802/2014

2.	Venituri aferente costurilor stocurilor de produse (ct. 711)	05	-	-
	Sold C Sold D	06	-	-
3.	Producţia imobilizată (ct. 721 + 722)	07	-	-
4.	Alte venituri din exploatare (ct. 7417 + 758)	08	-	6.700
	VENITURI DIN EXPLOATARE - TOTAL (rd. 01 + 05 - 06 + 07 + 08)	09	-	118.500
5.	a) Cheltuieli cu materiile prime şi terialele consumabile (ct. 601 + 602)	10	-	12.600
	e Cheltuieli materiale (ct. 603 + 604 + 606 + 608)	11	-	100
6.	Cheltuieli cu personalul (rd. 15 + 16), în care:	14	-	2.400
	Alte cheltuieli din afară (cu energie şi apă) (ct. 605)	12	-	125
	c) Cheltuieli privind mărfurile (ct. 607)	13	-	10.000
	a) Salarii (ct. 621 + 641)	15	-	2.400
	b) Cheltuieli cu asigurările şi protecţia socială (ct. 645)	16	-	-
7.	a) Amortizări şi provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale şi necorporale (rd. 18 - 19)	17	-	250
	a. 1) Cheltuieli (ct. 6811 + 6813)	18	-	250
	a. 2) Venituri (ct. 7813)	19	-	-
	Ajustarea valorii activelor circulante (rd. 21 - 22)	20	-	-
	b. 1) Cheltuieli (ct. 654 + 6814)	21	-	-
	b. 2) Venituri (ct. 754 + 7814)	22	-	-
8.	Alte cheltuieli de exploatare (rd. 24 la 26)	23	-	6.569
	8.1. Cheltuieli privind prestaţiile externe (ct. 611 + 612 + 613 + 614 + 621 + 622 + 623 + 624 + 625 + 626 + 627 + 628)	24	-	1.819
	. Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate (ct. 635)	25	-	300
	. Cheltuieli cu despăgubiri, donaţii şi activele cedate (ct. 658)	26	-	4.450
	Ajustări privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli (rd. 28 - 29)	27	-	-

	- Cheltuieli (ct. 6812)	28	-	-
	- Venituri (ct. 7812)	29	-	-
	CHELTUIELI DE EXPLOATARE - TOTAL (rd. 10 la 14 + 17 + 20 + 23 + 27)	30	-	32.044
	ZULTATUL DIN EXPLOATARE: - Profit (rd. 09 - 30) - Pierdere (rd. 30 - 09)	31	-	86.456
		32	-	-
9.	nituri din interese de participare (ct. 7613 + 7614 + 7615 + 7616)	33	-	-
	- din care, în cadrul grupului	34	-	-
10	nituri din alte investiţii financiare reanţe care fac parte din activele bilizate (ct. 7611 + 7612)	35	-	-
	- din care, în cadrul grupului	36	-	-
11	Venituri din dobânzi (ct. 766)	37	-	200
	- din care, în cadrul grupului	38	-	-
	e venituri financiare (ct. 762 + 763 + 764 + 765 + 767 + 768)	39	-	-
	VENITURI FINANCIARE - TOTAL (rd. 33 + 35 + 37 + 39)	40	-	200
12	Ajustarea valorii mobilizărilor financiare şi a investiţiilor financiare deţinute ca active circulante (rd. 42 - 43)	41	-	-
	- Cheltuieli (ct. 686)	42	-	-
	- Venituri (ct. 786)	43	-	-
13	Cheltuieli privind dobânzile (ct. 666)	44	-	813
	- din care, în cadrul grupului	45	-	-
	Alte cheltuieli financiare (ct. 663 + 664 + 665 + 667 + 668)	46	-	-
	CHELTUIELI FINANCIARE - TOTAL (rd. 41 + 44 + 46)	47	-	813
	REZULTATUL FINANCIAR: - Profit (rd. 40 - 47) - Pierdere (rd. 47 - 40)	48	-	-
		49	-	613
14	**REZULTATUL CURENT**: - Profit (rd. 09 + 40 - 30 - 47) - Pierdere (rd. 30 + 47 - 09 - 40)	50	-	85.843
		51	-	-

	VENITURI TOTALE (rd. 09 + 40)	52	-	118.700
	CHELTUIELI TOTALE (rd. 30 + 47)	53	-	32.857
18	**REZULTATUL BRUT**: - Profit (rd. 52 - 53)	54	-	85.843
	- Pierdere (rd. 57 - 56)	55	-	-
19	IMPOZITUL PE PROFIT (ct. 691)	56	-	13.360
20	Alte cheltuieli cu impozite care nu apar în elementele de mai sus (ct. 698)	57	-	-
21	**REZULTATUL NET AL EXERCIŢIULUI FINANCIAR**: profit (rd. 52 – 53-56)	58	-	72.483
		59	-	-
			-	-

ADMINISTRATOR, **ÎNTOCMIT,**

Numele şi prenumele _____ Numele şi prenumele

3.2.4.Situaţia fluxurilor de trezorerie

Fluxurile de trezorerie reflectă rezultatul activităţilor de exploatare, de investiţii şi de finanţare desfăşurate de o unitate patrimonială în cursul unui exerciţiu financiar. Fluxurile de trezorerie se clasifică în trei grupe :

a) *fluxuri de numerar din activităţi de exploatare*, care cuprind: încasări în numerar din vânzarea de bunuri şi prestarea de servicii; încasări în numerar provenite din redevenţe, onorarii, comisioane şi alte venituri; plăţi în numerar către furnizorii de bunuri şi servicii; plăţi în numerar către şi în numele angajaţilor; plăţile în numerar sau restituiri de impozit pe profit, doar dacă nu pot fi identificate în mod specific cu activităţile de investiţii şi de finanţare.
b) *fluxuri de numerar din activităţi de investiţii,* care reprezintă încasări şi plăţi aferente operaţiunilor legate de imobilizări.
c) *fluxuri de numerar din activităţi de finanţare* care cuprind: veniturile în numerar din emisiunea de acţiuni şi alte instrumente de capital propriu; plăţile în numerar către acţionari pentru a acţiona sau a răscumpăra acţiunile întreprinderii; veniturile în numerar din emisiunea de obligaţiuni, credite, ipoteci şi alte împrumuturi; rambursările în numerar ale unor sume împrumutate; plăţile în numerar ale locatarului pentru reducerea obligaţiilor legate de o operaţiune de leasing financiar.

3.2.5.Note explicative

Notele explicative trebuie:

- să prezinte informaţii despre reglementările contabile care au stat la baza întocmirii situaţiilor financiare anuale şi despre politicile contabile folosite;
- să ofere informaţii suplimentare care nu sunt prezentate în bilanţ, contul de profit şi pierdere şi, după caz, în situaţia modificărilor capitalurilor proprii şi/sau situaţia fluxurilor de trezorerie , dar sunt relevante pentru înţelegerea oricărora dintre acestea.

Notele explicative la situaţiile financiare anuale sunt:

Nota 1 - Active imobilizate;

Nota 2 - Provizioane;

Nota 3 - Repartizarea profitului;

Nota 4 - Analiza rezultatului din exploatare;

Nota 5 - Situaţia creanţelor şi datoriilor;

Nota 6 - Principii, politici şi metode contabile;

Nota 7 - Participaţii şi surse de finanţare;

Nota 8 - Informaţii privind salariaţii şi membrii organelor de administraţie, conducere şi de supraveghere;

Nota 9 - Exemple de calcul şi analiză a principalilor indicatori economico-financiari.

Să ne reamintim

Obiectivul situaţiilor financiare este de a furniza informaţii despre poziţia financiară (*bilanţ*), performanţele (*contul de profit şi pierdere*) şi modificările poziţiei financiare (*situaţia fluxurilor de numerar*) ale unei entităţi. Aceste informaţii sunt utile unei sfere largi de utilizatori în luarea deciziilor economice, concentrându-se asupra utilizatorilor care nu pot impune informaţiile pe care ar trebui să le primească.

3.3. Rezumat

Bilanţul este documentul contabil de sinteză prin care se prezintă elementele de activ, datorii şi capital propriu ale persoanei juridice la încheierea exerciţiului financiar, precum şi în celelalte situaţii prevăzute de lege.

Bilanţul cuprinde toate elementele de activ, datorii şi capital propriu grupate după natură şi lichiditate, respectiv natură şi exigibilitate.

Bilanţul se întocmeşte pe baza balanţei de verificare a conturilor sintetice la 31 decembrie

Pentru că în bilanţ rezultatul exerciţiului este reflectat prin soldul contului "121 Profit sau pierdere" este nevoie de informaţii suplimentare care să detalieze modul de generare a rezultatului, informaţii care sunt cunoscute din Contul de profit şi pierdere

Notele explicative trebuie să cuprindă informaţii privind metodele de evaluare aplicate diferitelor elemente din situaţiile financiare anuale şi metodele utilizate pentru calcularea ajustărilor de valoare. Pentru elementele incluse în situaţiile financiare anuale care sunt sau au fost iniţial exprimate în monedă străină (valută), trebuie prezentate bazele de conversie utilizate pentru a le exprima în moneda naţională.

Fluxurile de trezorerie reflectă rezultatul activităţilor de exploatare, de investiţii şi de finanţare desfăşurate de o unitate patrimonială în cursul unui exerciţiu financiar. Fluxurile de trezorerie se clasifică în trei grupe : *fluxuri de numerar din activităţi de exploatare; fluxuri de numerar din activităţi de investiții, fluxuri de numerar din activităţi de finanțare.*

3.4. Test de autoevaluare a cunoştinţelor

1. Fluxurile de trezorerie se clasifică în următoarele grupe :

a. *fluxuri de numerar din activităţi de exploatare;*

b.fluxuri de numerar din activităţi de investiții;

c. fluxuri de numerar din activităţi de finanțare.

2. Cifra de afaceri netă cuprinde:

a. sumele rezultate din vânzarea de produse care se înscriu în activitatea curentă a entităţii, după deducerea reducerilor comerciale şi a taxei pe valoarea adăugată, precum şi a altor taxe legate direct de cifra de afaceri.

b. furnizarea de servicii;

c. sumele rezultate din vânzarea de produse

3. Situaţiile financiare anuale trebuie să ofere o imagine fidelă a:

a. activelor și datoriilor entității;

b. poziţiei financiare entității;

c. a profitului sau pierderii entităţii.

3.5. Bibliografie recomandată

a. Ciucur E., 2008, *Bazele contabilității*, Editura Universității din București

b. Ungureanu C., 2009, *Bazele contabilității*, Editura Mustang, București

c. Ungureanu C., Sisea D.G., Zaharie M., 2009, *Bazele contabilității*. Aplicații.Teste.Studii de caz, Editura Mustang, București

d. Ordinul nr. 1802/2014 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementarilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate publicat în Monitorul Oficial nr. 963 din 30 decembrie 2014

e. Legea contabilităţii nr.82/1991, republicată în Monitorul Oficial, Partea I nr. 454 din 18/06/2008

Tema 1 – Capitolul 3: „Realizați un proiect în care să prezentați situațiile financiare ale unei entități ”.

Capitolul 4.
Active imobilizate

4.1. Introducere

În cadrul acestui capitol sunt abordate următoarele probleme: definiția activelor, a activelor imobilizate precum și structura și caracterizarea activelor imobilizate respectiv a imobilizărilor necorporale, imobilizărilor corporale și imobilizărilor financiare.

Durata medie de parcurgere a acestui capitol este de aproximativ 2 ore.

4.2. Conţinut

4.2.1. Definiția activelor

Activele, așa cum le-am definit și la pagina 13, sunt resurse controlate de o entitate ca rezultat al unor evenimente trecute și de la care se așteaptă să genereze beneficii economice viitoare[6] pentru entitate.

Un activ este recunoscut în contabilitate şi prezentat în bilanţ atunci când este probabilă realizarea unui beneficiu economic viitor de către entitate şi activul are un cost sau o valoare care poate fi evaluat/evaluată în mod credibil;

4.2.2. Structura activelor imobilizate

Normele contabile româneşti prevăd următoarea structură a activului bilanţier, în ordinea crescătoare a lichidităţii:

A) active imobilizate

B) active circulante

---

[6] Beneficiile economice reprezintă potenţialul de a contribui, direct sau indirect, la fluxul de numerar sau echivalente de numerar către entitate. Această contribuţie se reflectă fie sub forma creşterii intrărilor de numerar, fie sub forma reducerii ieşirilor de numerar, de exemplu, prin reducerea costurilor de producţie.

C) cheltuieli în avans[7].

Activele imobilizate

Activele imobilizate sunt active generatoare de beneficii economice viitoare şi deţinute pe o perioadă mai mare de un an.

Prezentarea activelor ca active imobilizate sau ca active circulante depinde de scopul căruia îi sunt destinate şi intenţia de păstrare, potrivit politicilor contabile aprobate de administratori sau de persoanele care au obligaţia gestionării entităţii.

Activele imobilizate cuprind trei grupe:

I. Imobilizări necorporale

II. Imobilizări corporale

III. Imobilizări financiare.

I. Imobilizările necorporale (numite şi active intangibile sau active nemateriale) reflectă valori economice de investiţie care nu îmbracă fizic forma de bunuri materiale concrete.

Reglementările româneşti definesc ***imobilizările necorporale*** **ca fiind active identificabile nemonetare, fără suport corporal, care sunt deţinute pentru utilizare în procesul de producţie sau furnizare de bunuri şi servicii, pentru locaţie la terţi sau în scopuri administrative.**

Pe lângă cele două criterii de recunoaştere a activelor (să existe probabilitatea intrării în entitate a beneficiilor economice viitoare aferente şi costul sau valoarea activelor să fie evaluat(ă) în mod credibil) sunt prevăzute condiţii suplimentare de recunoaştere a imobilizărilor necorporale (fezabilitate tehnică, intenţia de finalizare, capacitatea de a utiliza sau de a vinde activul necorporal, existenţa unei pieţe).

Valoarea amortizabilă a activelor necorporale trebuie alocată sistematic pe durata de viaţă utilă. Durata de viaţă utilă a unui activ necorporal este discutabil, existând prezumţia rezonabilă şi justificabilă conform căreia durata de utilizare nu poate depăşi 20 de ani de la data când este pregătit pentru utilizare.

---

[7] **Cheltuielile în avans** reprezintă: chirii, abonamente, asigurări şi alte cheltuieli efectuate anticipat; achiziţiile de certificate de emisii de gaze cu efect de seră şi certificate verzi, efectuate în cursul perioadei curente, dar care sunt aferente unei perioade ulterioare, urmând a se recunoaşte drept cheltuieli ale perioadelor viitoare în care urmează a se utilize; onorariile şi comisioanele bancare achitate în vederea obţinerii de împrumuturi pe termen lung.
Cheltuielile în avans urmează să se recunoască la cheltuieli curente eşalonat, pe perioada de rambursare a împrumuturilor respective.

Evidenţa analitică a imobilizărilor necorporale se ţine pe distinct pe fiecare element în parte

În cadrul imobilizărilor necorporale se cuprind:

1. Cheltuieli de constituire
2. Cheltuieli de dezvoltare
3. Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare, dacă acestea au fost achiziţionate cu titlu oneros
4. Active necorporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale
5. Fondul commercial pozitiv
6. Alte imobilizări necorporale
7. Avansuri acordate furnizorilor de imobilizări necorporale

1. Cheltuieli de constituire cuprind taxele şi alte cheltuieli de înscriere şi de înmatriculare la înfiinţarea societăţii, cheltuieli de prospectare a pieţei şi de publicitate, cheltuieli privind emisiunea şi vânzarea de acţiuni şi obligaţiuni, precum şi alte cheltuieli de această natură, legate de înfiinţarea şi extinderea activităţii entităţii

2. Cheltuieli de dezvoltare reflectă resursele economice alocate pentru tehnologii noi, produse noi şi investiţii utile şi eficiente în raport cu activitatea viitoare a întreprinderii. În conţinutul lor se disting:

- *lucrări de cercetare fundamentală* (cercetare fundamentală pură sau orientată spre rezolvarea unor probleme tehnice),
- *cercetare aplicativă* (soluţii noi) şi *dezvoltare* (producţia cu produse; sisteme; servicii noi şi ameliorarea substanţială a celor vechi). Amortizarea se realizează sistematic pe durata utilă de viaţă.

3. Concesiuni, brevete, licenţe, mărci, drepturi şi valori similare şi alte imobilizări necorporale cuprind cheltuieli efectuate pentru achiziţionarea contra unei sume a drepturilor de exploatare a unui bun, activitate sau serviciu sau create de societate, în cazul în care legislaţia permite înscrierea acestora în active.

a) *Concesiunea* ia naştere pe baza unui contract prin care o parte numită **concendent** cedează, contra plată (*redevenţă*), unei alte părţi, denumită **concesionar**, pe o perioadă determinată, dreptul de exploatare a unui bun sau de executare a unei activităţi.

b) *Brevetul* (de invenţie) reprezintă titlul eliberat de o instituţie competentă prin care de confirmă caracterul de invenţie a obiectului sau conferă inventatorului dreptul exclusiv temporar de a utiliza invenţia.

c) *Licenţa* reflectă contractul prin care posesorul unui brevet de invenţie, mărci de fabrică, acordă dreptul unei persoane fizice sau juridice, sau statului, contra unei sume de bani, de a folosi şi valorifica, parţial sau integral, brevetul (ex. în comerţ poate exista dreptul unei persoane fizice sau juridice de a importa sau exporta o marfă).

d) *Mărcile* sunt considerate mărci de fabrică, de comerţ sau de serviciu şi reprezintă certificatul de origine, semnul distinctiv al unei firme , întreprindere etc, constituit din cuvinte, litere, cifre, reprezentări grafice prin care îşi individualizează produsele de cele identice ale altor firme din ţară şi străinătate

e) *Know-how-ul* aparţine drepturilor şi valorilor similare fiind considerat ansamblul cunoştinţelor tehnice şi procedeelor tehnologice ce nu fac obiectul unui brevet dar au caracter de secret comercial; toate tipurile de inteligenţă comercializabilă ce fac obiectul unei licenţe.

4. Active necorporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale

Explorarea şi evaluarea resurselor minerale se referă la prospectarea resurselor minerale, inclusiv minereuri, petrol, gaze naturale şi resurse similare neregenerative, după ce entitatea a obţinut drepturile legale de a explora într-o anumită zonă, precum şi la determinarea fezabilităţii tehnice şi a viabilităţii comerciale ale extracţiei resurselor minerale.

O entitate trebuie să clasifice activele de explorare şi evaluare drept active corporale sau necorporale conform naturii activelor dobândite şi trebuie să aplice în mod consecvent această clasificare.

Unele active recunoscute sunt tratate drept active necorporale (de exemplu, **drepturile de forare**), în timp ce altele sunt corporale (de exemplu, vehiculele şi instalaţiile de forare).

5. **Fondul comercial pozitiv**[8] reprezintă diferenţa pozitivă dintre costul de achiziţie şi valoarea, la data tranzacţiei, a părţii din activele nete achiziţionate

7. În cadrul avansurilor şi **altor imobilizări necorporale (6.)** se înregistrează avansurile acordate furnizorilor de imobilizări necorporale, programele informatice create de entitate sau achiziţionate de la terţi pentru necesităţile proprii de utilizare, precum şi reţete, formule, modele, proiecte şi prototipuri.

II.Imobilizări corporale

Imobilizările corporale reprezintă active care:

---

[8] apare, de regulă, în situaţiile financiare anuale consolidate

a) sunt deţinute de o entitate pentru a fi utilizate în producerea sau furnizarea de bunuri ori servicii, pentru a fi închiriate terţilor sau pentru a fi folosite în scopuri administrative; şi

b) sunt utilizate pe parcursul unei perioade mai mari de un an.

Unele elemente de imobilizări corporale pot fi achiziţionate din motive de siguranţă sau legate de mediu. Achiziţia unor astfel de imobilizări corporale, deşi nu creşte în mod direct beneficiile economice viitoare ale vreunui element existent de imobilizări corporale, poate fi necesară unei entităţi pentru a obţine beneficii economice viitoare din alte active.

Potrivit reglementărilor contabile, în cadrul activelor imobilizate cuprinse în bilanțul întocmit de entitățile mijlocii și mari, precum și de către entitățile de interes public, la categoria imobilizărilor corporale este necesară prezentarea distinctă a următoarelor categorii:

1. Terenuri și construcții
2. Instalații tehnice și mașini
3. Alte instalații, utilaje și mobilier
4. Investiții imobiliare
5. Active corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale
6. Active biologice productive
7. Avansuri și imobilizări corporale în curs de execuție.

1) Terenuri şi construcţii

Terenurile sunt acele imobilizări corporale care includ terenurile propriu-zise (ce nu se amortizează) şi amenajările de terenuri (supuse amortizării).

Construcţiile sunt mijloace fixe reprezentate de clădiri achiziţionate de la terţi sau din producţia proprie ce sunt supuse amortizării deoarece au o durată de utilizare limitată.

2) Instalaţii tehnice şi maşini sunt mijloace fixe în care sunt cuprinse maşini şi instalaţii de lucru, aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare, mijloace de transport, animale şi plantaţii.

Conform legislaţiei româneşti, ***mijloacele fixe*** reprezintă obiectul singular sau complexul de obiecte ce se utilizează ca atare şi îndeplineşte cumulativ următoarele condiţii:

- are o valoare mai mare decât limita stabilită prin lege (în prezent 2.500 lei[9]);
- are o durată normală de utilizare mai mare de 1 an.

3. Alte instalaţii, utilaje şi mobilier în care sunt cuprinse mobilierul şi aparatura birotică, echipamentele de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte imobilizări corporale care nu au fost nominalizate în grupele anterioare.

4. Investiții imobiliare

Investiţia imobiliară este proprietatea (un teren sau o clădire – ori o parte a unei clădiri – sau ambele) deţinută (de proprietar sau de locatar în baza unui contract de leasing financiar) mai degrabă pentru a obţine venituri din chirii sau pentru creşterea valorii capitalului, ori ambele, decât pentru:

a) a fi utilizată în producerea sau furnizarea de bunuri sau servicii ori în scopuri administrative; sau

b) a fi vândută pe parcursul desfăşurării normale a activităţii.

5. Active corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale

Explorarea şi evaluarea resurselor minerale se referă la prospectarea resurselor minerale, inclusiv minereuri, petrol, gaze naturale şi resurse similare neregenerative, după ce entitatea a obţinut drepturile legale de a explora într-o anumită zonă, precum şi la determinarea fezabilităţii tehnice şi a viabilităţii comerciale ale extracţiei resurselor minerale.

O entitate trebuie să clasifice activele de explorare şi evaluare drept active corporale sau necorporale conform naturii activelor dobândite şi trebuie să aplice în mod consecvent această clasificare.

Unele active recunoscute sunt tratate drept active necorporale (de exemplu, drepturile de forare), în timp ce altele sunt corporale (de exemplu, ***vehiculele şi instalaţiile de forare***).

6. Activele biologice productive sunt orice active, altele decât activele biologice de natura stocurilor; de exemplu, animalele de lapte, viţa-de-vie, pomii fructiferi şi copacii din care se obţine lemn de foc, dar care nu sunt tăiaţi. Activele biologice productive nu sunt produse agricole ci, mai degrabă, sunt active autoregeneratoare.

7. Avansuri şi imobilizări corporale în curs de execuţie includ imobilizări în curs de execuţie pentru nevoi proprii, aduse ca aport la capital sau facturate de furnizori şi nefinalizate la sfârşitul exerciţiului, precum şi avansurile plătite furnizorilor de imobilizări corporale. În aceeaşi categorie se înscriu şi se înregistrează în contabilitate investiţiile

---

[9] HG nr. 276/2013 privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe, publicata in Monitorul Oficial nr. 313 din 30 mai 2013.

puse în funcţiune, total sau parţial, cărora nu li s-au întocmit formele de înregistrare ca mijloace fixe.

Imobilizările în curs de execuţie se trec în categoria imobilizărilor finalizate după recepţia, darea în folosinţă sau punerea în funcţiune a acestora, după caz.

III.Imobilizări financiare

Imobilizările financiare (numite şi investiţii financiare pe termen lung) reprezintă titluri şi creanţe financiare în scopul obţinerii de venituri financiare sub forma dividendelor sau dobânzilor, prin creşterea valorii capitalizate sau prin realizarea de beneficii din comercializarea acestor investiţii. În structura acestora se includ:

1. Acţiuni deţinute la entităţile afiliate

2. Împrumuturi acordate entităţilor afiliate

3. Interese de participare

4. Împrumuturi acordate entităţilor de care entitatea este legată în virtutea intereselor de participare

5. Investiţii deţinute ca imobilizări

6. Alte împrumuturi

În categoria altor investiţii deţinute ca imobilizări se evidenţiază distinct certificatele de emisii de gaze cu efect de seră, precum şi certificatele verzi.

La alte creanţe imobilizate se cuprind garanţiile, depozitele şi cauţiunile depuse de entitate la terţi.

În conturile de creanţe imobilizate reprezentând împrumuturi acordate se înregistrează sumele acordate terţilor în baza unor contracte pentru care entitatea percepe dobânzi, potrivit legii.

Entităţile care au evidenţiate în contul de creanţe imobilizate creanţe imobilizate cu scadenţa mai mare de un an, vor prezenta în bilanţ, la imobilizări financiare, numai partea cu scadenţa mai mare de 12 luni, diferenţa urmând a fi reflectată la creanţe.

Să ne reamintim

Activele imobilizate reprezintă valori economice de investiţie a căror perioadă de utilitate şi lichiditate este mai mare de 1 an şi care nu se consumă la prima utilizare.

Activele imobilizate cuprind trei grupe: Imobilizări necorporale ; Imobilizări corporale și Imobilizări financiare.

4.3. Rezumat

Valorile economice de investiţie a căror perioadă de utilitate şi lichiditate este mai mare de 1 an şi care nu se consumă la prima utilizare reprezintă activele imobilizate ale unei entități.

Activele imobilizate cuprind trei grupe: imobilizări necorporale, imobilizări corporale și imobilizări financiare.

Imobilizările necorporale sunt definite în reglementările româneşti ca fiind active identificabile nemonetare, fără suport corporal, care sunt deţinute pentru utilizare în procesul de producţie sau furnizare de bunuri şi servicii, pentru locaţie la terţi sau în scopuri administrative.

Imobilizările corporale reprezintă active deţinute de o entitate pentru a fi utilizate în producţia de bunuri sau în prestarea de servicii, în scopuri administrative sau pentru a fi utilizate în producţia de bunuri sau în prestarea de servicii, în scopuri administrative sau pentru a fi date în locaţie terţilor, active care vor fi utilizate pe parcursul mai multor exerciţii.

Imobilizări financiare (numite şi investiţii financiare pe termen lung) reprezintă titluri şi creanţe financiare în scopul obţinerii de venituri financiare sub forma dividendelor sau dobânzilor, prin creşterea valorii capitalizate sau prin realizarea de beneficii din comercializarea acestor investiţii

La intrarea în entitate evaluarea se face la valoarea de intrare, denumită valoare contabilă

La ieşirea din patrimoniu imobilizările se evaluează şi se scad din gestiune la valoarea lor de intrare.

Cu ocazia inventarierii, evaluarea imobilizărilor corporale și necorporale, se face la valoarea de inventar, stabilită în funcție de utilitatea bunului, starea acestuia și prețul pieței.

Evaluarea imobilizărilor corporale la data bilanțului se efectuează la cost, mai puțin amortizarea și ajustările cumulate din depreciere, sau la valoarea reevaluată, aceasta fiind valoarea justă la data reevaluării, mai puțin orice amortizare ulterioară cumulată și orice pierderi din depreciere ulterioare cumulate.

4.4. Test de autoevaluare a cunoştinţelor

1) Activele imobilizate reprezintă:

a. valori economice cu durata de utilizare mai mare de 1 an;

b. valori economice cu durata de utilizare mai mică de 1 an;

c. valori economice de durată mai mică de 180 de zile.

2) Din categoria imobilizărilor necorporale fac parte:

a. terenurile și concesiunile;

b. brevetele și cheltuielile de constituire;

c. concesiunile și instalațiile tehnice.

3) Fac obiectul evaluării:

a. imobilizările în curs de execuție;

b. imobilizările necorporale;

c. imobilizărilor corporale.

4.5. Bibliografie recomandată

a. Ungureanu C., 2009, *Bazele contabilității*, Editura Mustang, București

b. Ungureanu C., Sisea D.G., Zaharie M., 2009, *Bazele contabilității*. Aplicații.Teste.Studii de caz, Editura Mustang, București

c. Ordinul nr. 1802/2014 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementarilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate publicat în Monitorul Oficial nr. 963 din 30 decembrie 2014

d. HG nr. 276/2013 privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe, publicata in Monitorul Oficial nr. 313 din 30 mai 2013.

Capitolul 5
Activele circulante

5.1. Introducere

În cadrul acestui capitol se face o prezentare a aspectelor legate de activele circulante ale entităților, respectiv: definiția acestora precum și caracterizarea fiecărui element ce este identificat și recunoscut în contabilitate ca fiind activ circulant

Durata medie de parcurgere a acestui capitol este de aproximativ 2 ore.

5.2. Conţinut

5.2.1. Definiția activelor circulante

Un activ se clasifică ca activ circulant atunci când:

a) se aşteaptă să fie realizat sau este deţinut cu intenţia de a fi vândut sau consumat în cursul normal al ciclului de exploatare al entităţii[10];

b) este deţinut, în principal, în scopul tranzacţionării;

c) se aşteaptă a fi realizat în termen de 12 luni de la data bilanţului; sau

d) este reprezentat de numerar sau echivalente de numerar a căror utilizare nu este restricţionată.

Echivalentele de numerar reprezintă investiţiile financiare pe termen scurt, extrem de lichide, care sunt uşor convertibile în numerar şi sunt supuse unui risc nesemnificativ de schimbare a valorii.

Toate celelalte active reprezintă active imobilizate.

---

[10] Ciclul de exploatare al unei entităţi reprezintă perioada de timp dintre achiziţionarea activelor care sunt destinate procesării şi finalizarea acestora în numerar sau echivalente de numerar.

5.2.2. Prezentarea activelor circulante

Activele circulante cuprind patru grupe:

I. Stocuri

II. Creanțe

III. Investiții financiare pe termen scurt

IV. Casa și conturi la bănci

I. Stocuri, inclusiv valoarea serviciilor prestate pentru care nu a fost întocmită factură;

Stocurile sunt active circulante:

a) deţinute pentru a fi vândute pe parcursul desfăşurării normale a activităţii;

b) în curs de producţie în vederea vânzării în procesul desfăşurării normale a activităţii; sau

c) sub formă de materii prime, materiale şi alte consumabile care urmează să fie folosite în procesul de producţie sau pentru prestarea de servicii.

În categoria stocurilor se cuprind şi activele cu ciclu lung de fabricaţie, destinate vânzării (de exemplu, echipamente, nave, ansambluri sau complexuri de locuinţe[11] etc., realizate de entităţile ce au ca activitate principală obţinerea şi vânzarea unor astfel de produse).

În cadrul stocurilor se cuprind:

a) mărfurile, şi anume bunurile pe care entitatea le cumpără în vederea revânzării sau produsele predate spre vânzare magazinelor proprii;

b) materiile prime, care participă direct la fabricarea produselor şi se regăsesc în produsul finit integral sau parţial, fie în starea lor iniţială, fie transformată;

c) materialele consumabile (materiale auxiliare, combustibili, materiale pentru ambalat, piese de schimb, seminţe şi materiale de plantat, furaje şi alte materiale consumabile), care participă sau ajută la procesul de fabricaţie sau de exploatare fără a se regăsi, de regulă, în produsul finit;

d) materialele de natura obiectelor de inventar;

---

[11] În cazul în care construcţiile sunt realizate în scopul exploatării pe termen lung, de către entitatea care le-a realizat, ele reprezintă imobilizări.
Terenurile cumpărate în scopul construirii pe acestea de construcţii destinate vânzării, se înregistrează la stocuri.

e) produsele, şi anume:

– semifabricatele, prin care se înţelege produsele al căror proces tehnologic a fost terminat într-o secţie (fază de fabricaţie) şi care trec în continuare în procesul tehnologic al altei secţii (faze de fabricaţie) sau se livrează terţilor;

– produsele finite, adică produsele care au parcurs în întregime fazele procesului de fabricaţie şi nu mai au nevoie de prelucrări ulterioare în cadrul entităţii, putând fi depozitate în vederea livrării sau expediate direct clienţilor;

– rebuturile, materialele recuperabile şi deşeurile;

– produsele agricole. *Produsele agricole* sunt cele rezultate la momentul recoltării de la activele biologice ale entităţii, de exemplu, lână, copaci tăiaţi, bumbac, lapte, struguri, fructe culese etc[12].

f) activele biologice de natura stocurilor

Activele biologice de natura stocurilor[13] sunt acelea care urmează a fi recoltate ca produse agricole sau vândute ca active biologice.

g) ambalajele, care includ ambalajele refolosibile, achiziţionate sau fabricate, destinate produselor vândute şi care în mod temporar pot fi păstrate de terţi, cu obligaţia restituirii în condiţiile prevăzute în contracte;

h) producţia în curs de execuţie, reprezentând producţia care nu a trecut prin toate fazele (stadiile) de prelucrare, prevăzute în procesul tehnologic, precum şi produsele nesupuse probelor şi recepţiei tehnice sau necompletate în întregime. În cadrul producţiei în curs de execuţie se cuprind, de asemenea, serviciile şi studiile în curs de execuţie sau neterminate.

În cadrul stocurilor se includ şi bunurile aflate în custodie, pentru prelucrare sau în consignaţie la terţi, maşinile folosite numai ca material de demonstraţie pentru negociere în domeniul automobilelor, cu durată de utilizare de sub un an. Acestea se înregistrează distinct în contabilitate, pe categorii de stocuri. Dacă materialele de demonstraţie au durată de utilizare mai mare de un an, ele reprezintă imobilizări.

---

[12]Dacă entitatea raportoare prelucrează produsele agricole, rezultă produse finite, de exemplu, fire, îmbrăcăminte, covoare, cherestea, brânză, zahăr, fructe prelucrate etc.

[13] Exemple de active biologice de natura stocurilor sunt animalele destinate producţiei de carne, animalele deţinute în vederea vânzării, peştii din fermele piscicole, culturile, cum ar fi cele de porumb şi grâu, şi copacii crescuţi pentru cherestea.

II. Creanțe

Creanţele (sau valori în curs de decontare) reprezintă valori economice avansate temporar de titularul de patrimoniu altor personae fizice sau juridice, pentru care acesta urmează să primească un echivalent valoric.

Creanţele cuprind:

1) *Creanţele comerciale* care sunt cele mai semnificative şi care includ la rândul lor: creanţe faţă de clienţi şi efecte de primit.

Clienţii sunt acele persoane fizice sau juridice faţă de care o întreprindere are creanţe în urma unor vânzări de bunuri şi prestări de servicii proprii activităţii de exploatare a entității.

Efectele de primit sunt titluri negociabile care atestă existenţa unei creanţe în cadrul relaţiilor comerciale ce urmează a fi încasată pe termen scurt (de obicei până la 90 de zile) şi care îmbracă forma de cambie, bilet de ordin etc.

2) *Sumele de încasat de la entităţile afiliate* sunt generate de relaţiile de decontare între societatea-mamă (o entitate care are două sau mai multe filiale) şi filialele sale.

3) *Sume de încasat de la entităţile de care compania este legată în virtutea intereselor de participare* reprezintă creanţele generate de relaţiile de decontare ale entității cu entitățile asociate (asupra cărora se exercită o influenţă semnificativă).

4) *Alte creanţe* reprezintă acele creanţe ale întreprinderii care sunt generate de relaţiile de decontare ale întreprinderii cu personalul, bugetul statului, alte organisme publice, asigurările sociale etc.

5) *Creanţele privind capitalul subscris şi nevărsat* sunt creanţele determinate de relaţiile entității cu acţionarii (asociaţii) săi, cu privire la subscrierea de capital social efectuate şi nedepuse.

III. Investiții financiare pe termen scurt

În categoria investiţiilor pe termen scurt sunt cuprinse acţiunile deţinute la entităţile afiliate şi alte investiţii pe termen scurt.

Alte investiţii pe termen scurt reprezintă obligaţiunile emise şi răscumpărate, obligaţiunile achiziţionate şi alte valori mobiliare achiziţionate în vederea realizării unui profit într-un termen scurt.

În categoria altor investiţii pe termen scurt se evidenţiază distinct certificatele de emisii de gaze cu efect de seră, care îndeplinesc condiţiile de recunoaştere a investiţiilor pe termen scurt.

Depozitele bancare pe termen scurt în valută se înregistrează la constituire la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Naţională a României, de la data operaţiunii de constituire.

Lichidarea depozitelor constituite în valută se efectuează la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Naţională a României, de la data operaţiunii de lichidare.

Diferenţele de curs valutar între cursul de la data constituirii sau cursul la care sunt înregistrate în contabilitate şi cursul Băncii Naţionale a României de la data lichidării depozitelor bancare se înregistrează la venituri sau cheltuieli din diferenţe de curs valutar, după caz.

Pentru deprecierea investiţiilor deţinute ca active circulante, la sfârşitul exerciţiului financiar, cu ocazia inventarierii, se recunosc ajustări pentru pierdere de valoare, înregistrate pe seama cheltuielilor.

IV. Casa şi conturi la bănci

Conturile la bănci cuprind: valorile de încasat, cum sunt cecurile şi efectele comerciale depuse la bănci, disponibilităţile în lei şi valută, cecurile entităţii, precum şi dobânzile aferente disponibilităţilor şi creditelor acordate de bănci în conturile curente. Depozitele bancare pe termen de cel mult 3 luni pot fi incluse în numerar şi echivalente de numerar doar în măsura în care acestea sunt deţinute cu scopul de a acoperi nevoia de numerar pe termen scurt, şi nu în scop investiţional.

- Sumele virate sau depuse la bănci ori prin mandat poştal, pe bază de documente prezentate entităţii şi neapărute încă în extrasele de cont, se înregistrează distinct în contabilitate (contul 5125 „Sume în curs de decontare“).
- Sumele acordate personalului prin sistemul de carduri, cu titlu de avansuri spre decontare în vederea plăţii unor achiziţii sau prestări de servicii, se evidenţiază în contul 542 „Avansuri de trezorerie“/analitic distinct.

Conturile curente la bănci se dezvoltă în analitic pe fiecare bancă.

Dobânzile de încasat, aferente disponibilităţilor aflate în conturi la bănci, se înregistrează distinct în contabilitate, faţă de cele de plătit, aferente creditelor acordate de bănci în conturile curente, precum şi cele aferente creditelor bancare pe termen scurt.

Contabilitatea disponibilităţilor aflate în bănci/casierie şi a mişcării acestora, ca urmare a încasărilor şi plăţilor efectuate, se ţine distinct în lei şi în valută.

Operaţiunile privind încasările şi plăţile în valută se înregistrează în contabilitate la cursul de schimb valutar, comunicat de Banca Naţională a României, de la data efectuării operaţiunii respective. În vederea asigurării unui tratament contabil unitar, prin **curs de schimb de la data efectuării operaţiunii** se înţelege cursul de schimb al pieţei valutare, comunicat de Banca Naţională a României, din ultima zi bancară anterioară operaţiunii, disponibil ca informaţie la momentul efectuării operaţiunii (încasare, plată, emitere de documente).

Operaţiunile de vânzare-cumpărare de valută, inclusiv cele derulate în cadrul contractelor cu decontare la termen, se înregistrează în contabilitate la cursul utilizat de banca comercială la care se efectuează licitaţia cu valută, fără ca acestea să genereze în contabilitate diferenţe de curs valutar.

La finele fiecărei luni, disponibilităţile în valută şi alte valori de trezorerie, cum sunt titluri de stat în valută, acreditive şi depozite în valută se evaluează la cursul de schimb al pieţei valutare, comunicat de Banca Naţională a României din ultima zi bancară a lunii în cauză.

Diferenţele de curs înregistrate se recunosc în contabilitate la venituri sau cheltuieli din diferenţe de curs valutar, după caz.

În vederea achitării unor obligaţii faţă de furnizori, entităţile pot solicita **deschiderea de acreditive la bănci, în lei sau în valută, în favoarea acestora**.

Lichidarea acreditivelor constituite în valută se efectuează la cursul de schimb comunicat de Banca Naţională a României, de la data operaţiunii de lichidare.

Diferenţele de curs valutar între cursul de la data constituirii sau cursul la care acreditivele sunt înregistrate în contabilitate şi cursul Băncii Naţionale a României de la data lichidării acreditivelor se înregistrează la venituri sau cheltuieli din diferenţe de curs valutar, după caz.

– Sumele în numerar, puse la dispoziţia personalului sau a terţilor, în vederea efectuării unor plăţi în favoarea entităţii, se înregistrează distinct în contabilitate (contul 542 „**Avansuri de trezorerie**“, respectiv contul 461 „Debitori diverşi“, în cazul terţilor).

În cazul plăţilor în valută suportate din avansuri de trezorerie, cheltuielile se recunosc în contabilitate la cursul din data efectuării operaţiunilor sau la cursul din data decontării avansului.

– În contul de viramente interne se înregistrează transferurile de disponibilităţi băneşti între conturile la bănci, precum şi între conturile la bănci şi casieria entităţii.

Să ne reamintim

Un activ se clasifică ca activ circulant atunci când: a) se aşteaptă să fie realizat sau este deţinut cu intenţia de a fi vândut sau consumat în cursul normal al ciclului de exploatare al entităţii; b) este deţinut, în principal, în scopul tranzacţionării; c) se aşteaptă a fi realizat în termen de 12 luni de la data bilanţului; sau d) este reprezentat de numerar sau echivalente de numerar a căror utilizare nu este restricţionată.

Activele circulante cuprind patru grupe: I. Stocuri; II. Creanțe; III. Investiții financiare pe termen scurt și IV. Casa și conturi la bănci.

5.3. Rezumat

In legislația românească, activul circulant este activul:

a) de la care se aşteaptă să fie realizat sau care este deţinut cu intenţia de a fi vândut sau consumat în cursul normal al ciclului de exploatare al entităţii; b) deţinut, în principal, în scopul tranzacţionării; c) care se aşteaptă a fi realizat în termen de 12 luni de la data bilanţului; sau d) reprezentat de numerar sau echivalente de numerar a căror utilizare nu este restricţionată.

Activele circulante cuprind patru grupe: *Stocuri*; *Creanțe*; *Investiții financiare pe termen scurt* și *Casa și conturi la bănci*

Stocurile sunt active circulante: a) deţinute pentru a fi vândute pe parcursul desfăşurării normale a activităţii;b) în curs de producţie în vederea vânzării în procesul desfăşurării normale a activităţii; sau c) sub formă de materii prime, materiale şi alte consumabile care urmează să fie folosite în procesul de producţie sau pentru prestarea de servicii.

În cadrul stocurilor se cuprind: mărfurile; materiile prime; materialele consumabile; materialele de natura obiectelor de inventar; produsele; activele biologice de natura stocurilor; ambalajele; producţia în curs de execuţie.

Creanţele (sau valori în curs de decontare) reprezintă valori economice avansate temporar de titularul de patrimoniu altor personae fizice sau juridice, pentru care acesta urmează să primească un echivalent valoric.

În categoria investiţiilor pe termen scurt sunt cuprinse acţiunile deţinute la entităţile afiliate şi alte investiţii pe termen scurt.

Alte investiţii pe termen scurt reprezintă obligaţiunile emise şi răscumpărate, obligaţiunile achiziţionate şi alte valori mobiliare achiziţionate în vederea realizării unui profit într-un termen scurt.

Conturile la bănci cuprind: valorile de încasat, cum sunt cecurile şi efectele comerciale depuse la bănci, disponibilităţile în lei şi valută, cecurile entităţii, precum şi dobânzile aferente disponibilităţilor şi creditelor acordate de bănci în conturile curente. Depozitele bancare pe termen de cel mult 3 luni pot fi incluse în numerar şi echivalente de numerar doar în măsura în care acestea sunt deţinute cu scopul de a acoperi nevoia de numerar pe termen scurt, şi nu în scop investiţional.

5.4. Test de autoevaluare a cunoştinţelor

1) Activele circulante reprezintă:

a. activele care se aşteaptă a fi realizat în termen de 12 luni de la data bilanţului;

b. activele deţinute, în principal, în scopul tranzacţionării;

c. activele care se aşteaptă a fi realizat în termen de 18 luni de la data bilanţului.

2) Din categoria activelor circulante fac parte:

a. stocurile;

b. investiții financiare pe termen lung;

c. casa și conturi la bănci.

3) Pentru deprecierea investiţiilor deţinute ca active circulante, la sfârşitul exerciţiului financiar, cu ocazia inventarierii:

a. se calculează amortizare, înregistrată pe seama cheltuielilor;

b. se recunosc ajustări pentru pierdere de valoare, înregistrate pe seama cheltuielilor;

c. aceste deprecieri nu se înregistrează în contabilitate.

5.5. Bibliografie recomandată

a. Ungureanu C., 2009, *Bazele contabilității*, Editura Mustang, București

b. Ungureanu C., Sisea D.G., Zaharie M., 2009, *Bazele contabilității*. Aplicații.Teste.Studii de caz, Editura Mustang, București

c. Ordinul nr. 1802/2014 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementarilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate publicat în Monitorul Oficial nr. 963 din 30 decembrie 2014

Capitolul 6
Capitalurile proprii

6.1. Introducere

În cadrul acestui capitol sunt prezentate aspecte legate de capitalurile proprii ale entităților. Sunt definite, clasificate și prezentate capitalurile proprii ale entităților.

Durata medie de parcurgere a acestui capitol este de aproximativ 2 ore.

6.2. Conţinut

6.2.1. Definiție

În OMFP 1802/2014 datoria reprezintă o obligaţie actuală a entităţii ce decurge din evenimente trecute şi prin decontarea căreia se aşteaptă să rezulte o ieşire de resurse care încorporează beneficii economice.

O datorie este recunoscută în contabilitate şi prezentată în bilanţ atunci când este probabil că o ieşire de resurse încorporând beneficii economice va rezulta din decontarea unei obligaţii prezente şi când valoarea la care se va realiza această decontare poate fi evaluată în mod credibil.

6.2.2. Clasificarea și prezentarea capitalurilor proprii

Capitalurile proprii cuprind: capital, primele de capital, rezervele, rezultatul reportat, rezultatul exerciţiului financiar.

I. *Capitalul* reprezintă sursa proprie permanentă ce se constituie la înfiinţarea entității, reprezentând condiţia de existenţă şi funcţionare a acesteia.

Capitalul este reprezentat de capitalul social, patrimoniul regiei etc., în funcţie de forma juridică a entităţii.

Capitalul social este format din acţiuni (sau părţi sociale), având valoare egală, numită **valoare nominală.**

Capitalul social se formează prin aportul în bani sau în bani şi natură adus de acţionari (asociaţi).

Promisiunea scrisă a acţionarilor de a participa la formarea capitalului se numeşte **subscriere** iar aducerea aportului în bani sau în natură se numeşte **vărsarea capitalului.**

Capitalul îmbracă două forme şi anume:

1) *capital subscris şi nevărsat* adică acel capital pe care proprietarii s-au angajat să-l pună la dispoziţia entității;
2) *capital subscris vărsat* adică acea parte din capitalul subscris care a fost, fizic, depusă de proprietari la dispoziţia entității.

Capitalul social subscris şi vărsat se înregistrează distinct în contabilitate, pe baza actelor de constituire a persoanei juridice şi a documentelor justificative privind vărsămintele de capital.

Contabilitatea analitică a capitalului social se ţine pe acţionari sau asociaţi, cuprinzând numărul şi valoarea nominală a acţiunilor sau a părţilor sociale subscrise şi vărsate.

Cu privire la majorarea capitalului, principalele operaţiuni care se înregistrează în contabilitate sunt: subscrierea şi emisiunea de noi acţiuni, încorporarea rezervelor şi alte operaţiuni, potrivit legii.

*În ceea ce privește micșorarea capitalului, o*peraţiunile care se înregistrează în contabilitate sunt, în principal, următoarele: reducerea numărului de acţiuni sau părţi sociale sau diminuarea valorii nominale a acestora ca urmare a retragerii unor acţionari sau asociaţi, răscumpărarea acţiunilor, acoperirea pierderilor contabile din anii precedenţi sau alte operaţiuni, potrivit legii.

II. *Primele de capital* se constituie în scopul completării capitalului social cu ocazia emisiunii de noi acţiuni, fuziunii sau aportului în natură.

Primele legate de capital cuprind primele de emisiune, fuziune, aport şi de conversie.

Prima de emisiune se determină ca diferenţă între preţul de emisiune de noi acţiuni sau părţi sociale şi valoarea nominală a acestora.

Prima de fuziune se determină ca diferenţă între valoarea aportului rezultat din fuziune şi valoarea cu care a crescut capitalul social al societăţii absorbante.

Prima de aport se calculează ca diferenţă între valoarea bunurilor aportate şi valoarea nominală a capitalului social cu care au fost remunerate aceste aporturi.

Prima de conversie a obligaţiunilor în acţiuni se calculează ca diferenţă între valoarea nominală a obligaţiunilor corespunzătoare împrumuturilor obligatare şi valoarea

acţiunilor emise potrivit prevederilor contractuale, atunci când valoarea obligaţiunilor depăşeşte valoarea acţiunilor corespunzătoare.

III. Rezervele din reevaluare

Conform prevederilor legale, periodic se efectuează reevaluarea imobilizărilor, stabilindu-se valoarea actuală a acestora, mai mare decât valoarea lor de înregistrare. Diferenţele constituie rezerve din reevaluare şi se folosesc pentru majorarea capitalului social sau a rezervelor.

Evidenţierea rezervelor din reevaluare trebuie efectuată pe fiecare imobilizare corporală în parte şi pe fiecare operaţiune de reevaluare care a avut loc.

Valoarea rezultată din reevaluare va fi atribuită activului, în locul costului de achiziţie/costului de producţie sau al oricărei altei valori atribuite înainte acelui activ.

Dacă un activ imobilizat este reevaluat, toate celelalte active din categoria din care face parte trebuie reevaluate.

Dacă rezultatul reevaluării este o creştere faţă de valoarea contabilă netă, atunci aceasta se tratează astfel:

– ca o creştere a rezervei din reevaluare prezentată în cadrul elementului „Capital şi rezerve“, dacă nu a existat o descreştere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă acelui activ; sau

– ca un venit care să compenseze cheltuiala cu descreşterea recunoscută anterior la acel activ.

Dacă rezultatul reevaluării este o descreştere a valorii contabile nete, aceasta se tratează ca o cheltuială cu întreaga valoare a deprecierii, atunci când în rezerva din reevaluare nu este înregistrată o sumă referitoare la acel activ (surplus din reevaluare) sau ca o scădere a rezervei din reevaluare prezentată în cadrul elementului „Capital şi rezerve“, cu minimul dintre valoarea acelei rezerve şi valoarea descreşterii, iar eventuala diferenţă rămasă neacoperită se înregistrează ca o cheltuială.

Sumele reprezentând diferenţe de natura veniturilor şi cheltuielilor rezultate din reevaluare trebuie prezentate separat în contul de profit şi pierdere (contul 755 „Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale“, respectiv contul 655 „Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale“, după caz).

IV. *Rezervele*

Se constituie din profit, în scopul acoperirii pierderilor din anii precedenţi, sau pentru creşterea capitalului social. Contabilitatea rezervelor se ţine pe categorii de rezerve: rezerve legale, rezerve statutare sau contractuale şi alte rezerve.

1) *rezervele legale* se constituie anual din profitul entităţii, în cotele şi limitele prevăzute de lege, şi din alte surse prevăzute de lege.

2) *rezervele statutare* *sau contractuale* constituite anual din profitul net al entității în conformitate cu prevederile din actele constitutive ale entității;

3) *alte rezerve* neprevăzute de lege sau de statut pot fi constituite facultativ pe seama profitului net pentru acoperirea pierderilor contabile sau în alte scopuri, potrivit hotărârii adunării generale a acţionarilor sau asociaţilor.

V. ***Profitul sau pierderea reportată*** *reprezintă rezultatul din exerciţiile precedente şi care* poate fi pozitiv (profit) în cazul în care beneficiile nu au fost repartizate sau negativ când în anii precedenţi s-au constat pierderi la închiderea exerciţiilor financiare precedente, neacoperite încă din punct de vedere financiar.

VI. ***profitul sau pierderea exerciţiului financiar*** poate fi favorabil, caz în care semnifică că întreprinderea a obţinut profit (şi deci o sursă proprie de finanţare până în momentul repartizării lui pe destinaţiile legale sau statutare) sau poate fi nefavorabil, caz în care semnifică o pierdere ce trebuie acoperită.

Rezultatul negativ se iau în calcul cu semnul minus şi , în consecinţă, diminuează capitalurile proprii ale entității.

Să ne reamintim

Capitaluri proprii reprezintă dreptul acţionarilor asupra activelor unei entităţi, după deducerea tuturor datoriilor.

Capitalurile proprii reprezintă sursele de finanţare stabile de care dispune o entitate.

Capitalurile proprii cuprind: capital, primele de capital, rezervele, rezultatul reportat, rezultatul exerciţiului financiar.

6.3. Rezumat

Capitalurile proprii reprezintă sursele de finanţare stabile de care dispune o entitate.

La elaborarea situaţiilor financiare, entităţile adoptă conceptul financiar de capital.

Alături de creditele pe termen lung, capitalurile proprii fac parte din categoria capitalurilor permanente.

Capitalurile proprii cuprind: capital, primele de capital, rezervele, rezultatul reportat, rezultatul exerciţiului financiar.

Capitalul reprezintă sursa proprie permanentă ce se constituie la înfiinţarea entității, reprezentând condiţia de existenţă şi funcţionare a acesteia.

Capitalul social se formează prin aportul în bani sau în bani şi natură adus de acţionari (asociaţi).

Capitalul îmbracă două forme şi anume: *capital subscris şi nevărsat* și *capital subscris vărsat*.

Primele de capital se constituie în scopul completării capitalului social cu ocazia emisiunii de noi acţiuni, fuziunii sau aportului în natură.

Primele legate de capital cuprind primele de emisiune, fuziune, aport şi de conversie.

Conform prevederilor legale, periodic se efectuează reevaluarea imobilizărilor, stabilindu-se valoarea actuală a acestora, mai mare decât valoarea lor de înregistrare. Diferenţele constituie rezerve din reevaluare şi se folosesc pentru majorarea capitalului social sau a rezervelor.

Rezervele se constituie din profit, în scopul acoperirii pierderilor din anii precedenţi, sau pentru creşterea capitalului social. Contabilitatea rezervelor se ţine pe categorii de rezerve: rezerve legale, rezerve statutare sau contractuale şi alte rezerve.

Profitul sau pierderea reportată reprezintă rezultatul din exerciţiile precedente şi care poate fi pozitiv (profit) în cazul în care beneficiile nu au fost repartizate sau negativ când în anii precedenţi s-au constat pierderi la închiderea exerciţiilor financiare precedente, neacoperite încă din punct de vedere financiar.

Profitul sau pierderea exerciţiului financiar poate fi favorabil, caz în care semnifică că entitatea a obţinut profit (şi deci o sursă proprie de finanţare până în momentul repartizării lui pe destinaţiile legale sau statutare) sau poate fi nefavorabil, caz în care semnifică o pierdere ce trebuie acoperită.

Rezultatul negativ se iau în calcul cu semnul minus şi , în consecinţă, diminuează capitalurile proprii ale entității.

6.4. Test de autoevaluare a cunoştinţelor

1) În categoria capitalurilor proprii sunt incluse:

a. primele de aport și rezervele;

b. capitalul social și concesiunile;

c. rezultatul reportat și .licențele.

2) O entitate dispune de rezerve 800 lei, capital social 4.000 lei; profitul exercițiului curent 3.500 lei, pierderea neacoperită din exercițiul precedent 780 lei. Valoarea capitalurilor proprii ale entității este:

a. 9.180 lei;

b. 8.300 lei;

c. 7.520 lei.

3) La o entitate capitalul social inițial a fost de 6.400 lei format din 8.000 de acțiuni. Ulterior, entitatea a efectuat o emisiune de 7.000 noi acțiuni cu o valoare de emisiune de 1, 2 lei/acțiune.

În această situație, valoarea nominală a unei acțiuni este de 0,8 lei/acțiune și a primei de emisiune/acțiune este de:

a. 1,2 lei și 0,8 lei/acțiune;

b. 0,8 lei și 0,4 lei/acțiune;

c. 0,4 lei și 1,2 lei/acțiune.

6.5. Bibliografie recomandată

a. Ungureanu C., 2009, *Bazele contabilității*,Editura Mustang, București

b. Ungureanu C., Sisea D.G., Zaharie M., 2009, *Bazele contabilității*. Aplicații.Teste.Studii de caz, Editura Mustang, București

c. Ordinul nr. 1802/2014 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementarilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate publicat în Monitorul Oficial nr. 963 din 30 decembrie 2014

Capitolul 7
Datoriile entităților

7.1. Introducere

În cadrul acestui capitol sunt prezentate aspecte legate de datoriile entităților - definiție, clasificare și prezentarea acestora.

Durata medie de parcurgere a acestui capitol este de aproximativ 2 ore.

7.2. Conţinut

7.2.1. Definiție

În OMFP 1802/2014 datoria reprezintă o obligaţie actuală a entităţii ce decurge din evenimente trecute şi prin decontarea căreia se aşteaptă să rezulte o ieşire de resurse care încorporează beneficii economice.

O datorie este recunoscută în contabilitate şi prezentată în bilanţ atunci când este probabil că o ieşire de resurse încorporând beneficii economice va rezulta din decontarea unei obligaţii prezente şi când valoarea la care se va realiza această decontare poate fi evaluată în mod credibil.

7.2.2. Clasificarea și prezentarea datoriilor

Formatul bilanțului din OMFP 1802/2014 prezintă două tipuri de datorii și anume:

I. Datorii: sumele care trebuie plătite într-o perioadă de până la un an

II. Datorii: sumele care trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an

După cum se observă, aceste datorii sunt clasificate în funcție determenul de achitare al acestora, respectiv pe termen scurt (până la 1an), numite și datorii curente și datorii pe termen lung, cele de peste 1 an.

O datorie trebuie clasificată ca datorie pe termen scurt, atunci când: se aşteaptă să fie decontată în cursul normal al ciclului de exploatare al entităţii; sau este exigibilă în termen de 12 luni de la data bilanţului.

Toate celelalte datorii trebuie clasificate ca datorii pe termen lung.

Reglementările contabile prevăd anumite situații specifice în care entitatea va clasifica datoriile ca datorii pe termen lung, astfel:

- entitatea clasifică datoria ca datorie pe termen lung în cazul în care creditorul[14] a fost de acord, până la finalul perioadei de raportare, să ofere o perioadă de graţie care să se încheie la cel puţin douăsprezece luni după perioada de raportare, în cadrul căreia entitatea poate rectifica abaterea şi în timpul căreia creditorul nu poate cere rambursarea imediată ;
- dacă o entitate preconizează şi are posibilitatea să refinanţeze sau să reînnoiască o obligaţie pentru cel puţin douăsprezece luni după perioada de raportare conform unei facilităţi de împrumut existente, ea clasifică obligaţia ca fiind pe termen lung chiar dacă, în caz contrar, ar fi trebuit să fie achitată într-o perioadă mai scurtă. În situaţiile în care refinanţarea sau reînnoirea obligaţiei nu ar fi la îndemâna entităţii (de exemplu, atunci când nu există un acord de refinanţare), entitatea nu ia în calcul potenţialul de refinanţare a obligaţiei şi clasifică obligaţia drept curentă .

Fie că sunt datorii curente sau pe termen lung, acestea cuprind următoarele categorii de datorii:

1. Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni, prezentându-se separat împrumuturile din emisiunea de obligaţiuni convertibile.

Împrumuturile din emisiunile de obligaţiuni reprezintă contravaloarea obligaţiunilor emise potrivit legii. În cadrul acestora, trebuie evidenţiate distinct împrumuturile din emisiuni de obligaţiuni convertibile

2. Sume datorate instituţiilor de credit

3. Avansuri încasate în contul comenzilor

Entitatea poate să primească avansuri în contul livrării ulterioare a producţiei fabricate (serviciilor acordate). Aceste avansuri pînă la livrarea producţiei (prestarea serviciilor) se consideră datorii.

4. Datorii comerciale – furnizori

Datoriile comerciale reprezintă angajamentele de plată ale entității faţă de furnizori, privind facturile comerciale pentru materialele procurate, serviciile acordate şi avansurile primite.

5. Efecte de comerţ de plătit

---

[14] **Noţiunea generică de creditori** desemnează persoanele fizice sau juridice faţă de care entitatea are anumite obligaţii băneşti izvorâte din alte operaţiuni decât cele legate de aprovizionarea cu bunuri şi servicii.

Stingerea acestor obligaţii se face pe bază de efecte comerciale (bilet la ordin, cambie etc)

Cambia este simultan un instrument de plata şi un titlu de credit prin care trăgătorul, creator de titlu, plăteşte o datorie faţă de o anumită persoană (beneficiar) prin intermediul altei persoane (tras) care era datoare trăgătorului. Plata se face la ordinul trăgătorului sau al beneficiarului, după caz.

Biletul la ordin este un instrument de plată prin care emitentul îşi ia angajamentul de a plăti, la o anumită dată, o sumă determinată beneficiarului sau celui care este posesorul legitim al instrumentului. Ca titlu de credit este creat de emitent în calitatea de debitor care se obligă să plătească o sumă de bani la un anumit termen sau la prezentarea unui beneficiar aflat în calitatea de creditor.

6. Sume datorate entităţilor afiliate

7. Sume datorate entităţilor de care entitatea este legată în virtutea intereselor de participare

Exprimă datoriile entităţii faţă de entităţile afiliate, respectiv entităţile asociate şi entităţile controlate în comun.

8. Alte datorii, inclusiv datoriile fiscale şi datoriile privind asigurările sociale

Prin datorii fiscale se înţelege obligaţia de a plăti la termenele legale impozitele, taxele, contribuţiile şi alte sume datorate bugetului general consolidat;

Contabilitatea împrumuturilor şi datoriilor asimilate acestora se ţine pe următoarele categorii: împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni şi prime de rambursare a acestora, credite bancare pe termen lung şi mediu, sumele datorate entităţilor afiliate, entităţilor asociate şi entităţilor controlate în comun, alte împrumuturi şi datorii asimilate, precum şi dobânzile aferente acestora.

Să ne reamintim

Datoria reprezintă o obligaţie actuală a entităţii ce decurge din evenimente trecute şi prin decontarea căreia se aşteaptă să rezulte o ieşire de resurse care încorporează beneficii economice.

Formatul bilanțului din OMFP 1802/2014 prezintă două tipuri de datorii și anume:

I. Datorii: sumele care trebuie plătite într-o perioadă de până la un an

II. Datorii: sumele care trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an

După cum se observă, aceste datorii sunt clasificate în funcție determenul de achitare al acestora, respectiv pe termen scurt (până la 1an), numite și datorii curente și datorii pe termen lung, cele de peste 1 an.

7.3. Rezumat

O datorie trebuie clasificată ca datorie pe termen scurt, atunci când: se aşteaptă să fie decontată în cursul normal al ciclului de exploatare al entităţii; sau este exigibilă în termen de 12 luni de la data bilanţului.

Toate celelalte datorii trebuie clasificate ca datorii pe termen lung.

Fie că sunt datorii curente sau pe termen lung, acestea cuprind următoarele categorii de datorii: împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni, prezentându-se separat împrumuturile din emisiunea de obligaţiuni convertibile; sume datorate instituţiilor de credit; avansuri încasate în contul comenzilor; datorii comerciale – furnizori; efecte de comerţ de plătit; sume datorate entităţilor affiliate; sume datorate entităţilor de care entitatea este legată în virtutea intereselor de participare; alte datorii, inclusiv datoriile fiscale şi datoriile privind asigurările sociale.

Contabilitatea împrumuturilor şi datoriilor asimilate acestora se ţine pe următoarele categorii: împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni şi prime de rambursare a acestora, credite bancare pe termen lung şi mediu, sumele datorate entităţilor afiliate, entităţilor asociate şi entităţilor controlate în comun, alte împrumuturi şi datorii asimilate, precum şi dobânzile aferente acestora.

7.4. Test de autoevaluare a cunoştinţelor

1) O datorie trebuie clasificată ca datorie pe termen scurt, atunci când::

a. este exigibilă în termen de 12 luni de la data bilanţului;

b. nu este exigibilă în termen de 12 luni de la data bilanţului;

c. se aşteaptă să fie decontată în cursul normal al ciclului de exploatare al entităţii.

2) Cambia și biletul la ordin fac parte din:

a. împrumuturi din emisiuni de obligațiuni;

b. efecte comerciale de plătit;

c. datorii fiscale.

3) Noţiunea generică de creditori desemnează persoanele fizice sau juridice faţă de care entitatea are anumite obligaţii băneşti izvorâte :

a. din operaţiuni legate de aprovizionarea cu bunuri şi servicii;

b. niciun răspuns nu este corect;

c**.** din alte operaţiuni decât cele legate de aprovizionarea cu bunuri şi servicii.

7.5. Bibliografie recomandată

a. Ungureanu C., 2009, *Bazele contabilității*, Editura Mustang, București;

b. Ungureanu C., Sisea D.G., Zaharie M., 2009, *Bazele contabilității*. Aplicații.Teste.Studii de caz, Editura Mustang, București;

c. Ordinul nr. 1802/2014 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementarilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate publicat în Monitorul Oficial nr. 963 din 30 decembrie 2014.

Capitolul 8
Cheltuieli. Venituri. Rezultatul exercițiului financiar

8.1. Introducere

În cadrul acestui capitol sunt prezentate definițiile cheltuielilor, veniturilor, clasificarea acestora, metoda de stabilirea a rezultatului financiar precum și înregistrările în contabilitate referitoare la închiderea conturilor de cheltuieli și venituri.

Durata medie de parcurgere a acestui capitol este de aproximativ 2 ore.

8.2. Conţinut

8.2.1. Clarificări conceptuale

Cheltuielile constituie diminuări ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile, sub formă de ieşiri sau scăderi ale valorii activelor sau creşteri ale datoriilor, care se concretizează în reduceri ale capitalurilor proprii, altele decât cele rezultate din distribuirea acestora către acţionari.

Veniturile constituie creşteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de intrări sau creşteri ale activelor sau descreşteri ale datoriilor, care se concretizează în creşteri ale capitalurilor proprii, altele decât cele rezultate din contribuţii ale acţionarilor.

8.2.2. Structuri privind cheltuielile și veniturile

Conform Cadrului general de întocmire şi prezentare a situaţiilor financiare precizează că, ***cheltuielile*** sunt recunoscute în contul de profit şi pierdere atunci când apare o reducere de beneficii economice viitoare, aferente diminuării unui activ sau creşterii unei datorii, în cursul desfăşurării activităţii normale. Reducerea de beneficii viitoare se materializează prin diminuări ale capitalurilor proprii, altele decât prin distribuţiile către participanţii la capital.

În categoria cheltuielilor se includ şi pierderile rezultate din dezastre sau din cedarea activelor imobilizate, precum şi pierderile nerealizate, cum ar fi cele din modificarea valorii juste a unor active sau din modificarea cursului de schimb valutar. Pierderile se evidenţiază distinct în contul de profit şi pierdere.

Cheltuielile entității reprezintă valorile plătite sau de plătit pentru:

- consumuri de stocuri, lucrări executate şi servicii prestate de care beneficiază unitatea;
- cheltuieli cu personalul;
- executarea unor obligaţii legale sau contractuale etc.

Pierderile reprezintă reduceri ale beneficiilor economice şi pot rezulta sau nu ca urmare a desfăşurării activităţii curente a persoanei juridice. Ele nu diferă ca natură de alte tipuri de cheltuieli.

Contabilitatea cheltuielilor se ţine pe feluri de cheltuieli, după natura lor, astfel:

a**) cheltuieli de exploatare,** care cuprind:

- cheltuieli cu materiile prime şi materialele consumabile; costul de achiziţie al obiectelor de inventar consumate; costul de achiziţie al materialelor nestocate, trecute direct asupra cheltuielilor; contravaloarea energiei şi apei consumate; valoarea animalelor şi păsărilor; costul mărfurilor vândute şi al ambalajelor;
- cheltuieli cu lucrările şi serviciile executate de terţi, redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii; prime de asigurare; studii şi cercetări; cheltuieli cu alte servicii executate de terţi (colaboratori);
- comisioane şi onorarii; cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate; transportul de bunuri şi personal; deplasări, detaşări şi transferări; cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii, servicii bancare şi altele;
- cheltuieli cu personalul (salariile, asigurările şi protecţia socială şi alte cheltuieli cu personalul, suportate de persoana juridică);
- alte cheltuieli de exploatare (pierderi din creanţe şi debitori diverşi; despăgubiri, amenzi şi penalităţi; donaţii şi alte cheltuieli similare; cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital etc.);

b) cheltuieli financiare, care cuprind: pierderi din creanţe legate de participaţii; cheltuieli privind investiţiile financiare cedate; diferenţele nefavorabile de curs valutar; dobânzile privind exerciţiul financiar în curs; pierderi din creanţe de natură financiară şi altele;

c) cheltuielile cu amortizările, provizioanele şi ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare

d) cheltuieli cu impozitul pe profit reprezentând impozitul calculat asupra profitului impozabil potrivit legii.

Veniturile sunt recunoscute în contul de profit şi pierdere atunci când apare un flux brut de beneficii economice primite de o întreprindere, în cursul desfăşurării activităţii normale, flux care se materializează prin creşteri ale capitalurilor proprii, altele decât prin contribuţiile participanţilor la capital, iar veniturile au fost generate de creşteri de active sau diminuări de datorii, în cursul perioadei de referinţă. Veniturile financiare de natura dobânzilor sau dividendelor sunt recunoscute când este posibil ca beneficiile economice asociate tranzacţiei să intre în societate, iar suma veniturilor să fie determinată în mod rezonabil.

În categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activităţi curente, cât şi câştigurile din orice alte surse.

Câştigurile reprezintă creşteri ale beneficiilor economice care pot apărea sau nu ca rezultat din activitatea curentă, dar nu diferă ca natură de veniturile din aceasta activitate.

Activităţile curente sunt orice activităţi desfăşurate de o persoană juridică, ca parte integrantă a obiectului sau de activitate, precum şi activităţile conexe acestora.

Contabilitatea veniturilor se ţine pe categorii de venituri, după natura lor, astfel:

a) venituri din exploatare, care cuprind:

- venituri din vânzarea produselor, mărfurilor, lucrărilor executate şi serviciilor prestate;

- venituri din variaţia stocurilor, reprezentând variaţia în plus (creştere) sau în minus (reducere) dintre valoarea la cost de producţie efectiv a stocurilor de produse şi producţia în curs de la sfârşitul perioadei şi valoarea stocurilor iniţiale ale produselor şi producţiei în curs, neluând în calcul provizioanele pentru depreciere constituite.

Variaţia stocurilor de produse finite şi în curs de execuţie pe parcursul perioadei reprezintă o corecţie a cheltuielilor de producţie pentru a reflecta faptul că fie producţia a mărit nivelul stocurilor, fie vânzările suplimentare au redus nivelul stocurilor. Veniturile din producţia stocată se înscriu, alături de celelalte venituri, în contul de profit şi pierdere, cu semnul plus (sold creditor) sau minus (sold debitor):

- venituri din producţia de imobilizări, reprezentând costul lucrărilor şi cheltuielile efectuate de unitate pentru ea însăşi, care se înregistrează ca active imobilizate corporale şi necorporale;

- venituri din subvenţii de exploatare, reprezentând subvenţiile pentru acoperirea diferenţelor de preţ şi pentru acoperirea pierderilor, precum şi alte subvenţii (finanţarea activităţii de cercetare şi alte finanţări) de care beneficiază unitatea;

- alte venituri din exploatarea curentă, cuprinzând veniturile din creanţe recuperate şi alte venituri din exploatare;

b) venituri financiare, care cuprind:

- venituri din imobilizări financiare
- venituri din acţiuni deţinute la entităţile afiliate
- venituri din diferenţe de curs valutar
- venituri din dobânzi
- venituri din sconturi obţinute

c) Venituri din provizioane, amortizări şi ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare

8.2.3. Rezultatul exercițiului financiar

In contabilitate, profitul sau pierderea se stabilește cumulat de la începutul exercițiului financiar. Inchiderea conturilor de venituri și cheltuieli se efectuează, de regulă, la sfârșitul exercițiului financiar.

Rezultatul definitiv al exercițiului financiar se stabilește la închiderea acestuia.

Repartizarea profitului se înregistrează în contabilitate pe destinații, după aprobarea situațiilor financiare anuale.

Pierderea contabilă reportată se acoperă din profitul exercițiului financiar și cel reportat, din rezerve, prime de capital și capital social, potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor sau asociaților.

In vederea determinării profitului sau pierderii, conturile de cheltuieli se închid prin contul de rezultate, în două etape, astfel:

I. *în prima etapă* se închid conturile de cheltuieli, care concură la determinarea rezultatului financiar brut, prim creditarea tuturor conturilor de cheltuieli, ce prezintă sold la finele lunii, în corespondenţă cu contul de profit sau pierdere:

Profit sau pierdere 121 = %

60 Cheltuieli privind stocurile

61 Cheltuieli cu lucrările şi serviciile

62 Cheltuieli cu alte servicii executate de terţi

. . .

68 Cheltuieli cu amortizările, provizioanele şi ajustările

II. *În a doua etapă* se efectuează două operaţiuni, astfel:

a) prin aplicarea cotelor de impozitare, prevăzute de lege, asupra rezultatului financiar brut, influenţat cu elementele nedeductibile şi deductibile fiscal, se determină impozitul pe profit şi se înregistrează ca o cheltuială prin formula contabilă:

Cheltuieli cu impozitul pe profit 691 = 441 Impozitul pe profit/venit

b) cheltuielile cu impozitul pe profit se închid prin formula contabilă:

Profit sau pierdere 121 = 691 Cheltuieli cu impozitul pe profit

După efectuarea închiderii conturilor de cheltuieli, acestea rămân fără sold.

Pentru determinarea rezultatului activităţii entităţii, conturile de venituri se închid prin contul de profit sau pierdere, astfel:

% = 121 Profit sau pierdere

Cifra de afaceri 70

Venituri aferente costurilor stocurilor de produse 711

…

Venituri din ajustări și provizioane 78

După această înregistrare conturile de venituri rămân fără sold.

Notă:

Cifra de afaceri reprezintă un indicator folosit pentru a evalua vânzările realizate de o entitate pe parcursul unei anumite perioade. De multe ori se face o confuzie între cifra de afaceri contabilă şi cea fiscală, necesară stabilirii plafoanelor de TVA.

Cifra de afaceri fiscală include unele elemente care nu sunt cuprinse în cifra de afaceri contabilă, ca de exemplu: vânzările de mijloace fixe; vânzările de servicii pentru mai multe perioade, ce se recunosc ca venituri amânate în balanţa de verificare; avansuri facturate

dar, în acelaşi timp, exclude anumite elemente din cifra de afaceri contabilă, şi anume: veniturile facturate în perioadele trecute şi recunoscute în perioada curentă folosind contul 472 „Venituri în avans“; venituri din subvenţii aferente cifrei de afaceri; venituri estimate pentru care exigibilitatea TVA-ului nu a avut loc şi nu au fost încă facturate

Din punct de vedere contabil cifra de afaceri, reprezintă unul dintre criteriile analizate în determinarea tipului de situații financiare[15].

Să ne reamintim

Cheltuielile constituie diminuări ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile, sub formă de ieşiri sau scăderi ale valorii activelor sau creşteri ale datoriilor, care se concretizează în reduceri ale capitalurilor proprii, altele decât cele rezultate din distribuirea acestora către acţionari.

Veniturile constituie creşteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de intrări sau creşteri ale activelor sau descreşteri ale datoriilor, care se concretizează în creşteri ale capitalurilor proprii, altele decât cele rezultate din contribuţii ale acţionarilor.

Rezultatul brut al entității se stabilește prin deducerea cheltuielilor din veniturile entității.

După închiderea conturilor de cheltuieli și de venituri, conturile rămân fără sold.

8.3. Rezumat

Conturile de cheltuieli și de venituri sunt recunoscute în contul de profit sau pierdere atunci când apare o reducere de beneficii economice viitoare, aferente diminuării unui activ sau creşterii unei datorii, în cursul desfăşurării activităţii normale. Reducerea de beneficii viitoare se materializează prin diminuări ale capitalurilor proprii, altele decât prin distribuţiile către participanţii la capital.

În categoria cheltuielilor se includ şi pierderile rezultate din dezastre sau din cedarea activelor imobilizate, precum şi pierderile nerealizate, cum ar fi cele din modificarea valorii juste a unor active sau din modificarea cursului de schimb valutar. Pierderile se evidenţiază distinct în contul de profit sau pierdere.

---

[15] Vezi capitolul 1

Cheltuielile entității reprezintă valorile plătite sau de plătit pentru:

- consumuri de stocuri, lucrări executate şi servicii prestate de care beneficiază unitatea;
- cheltuieli cu personalul;
- executarea unor obligaţii legale sau contractuale etc.

Contabilitatea cheltuielilor se ţine pe feluri de cheltuieli, după natura lor, astfel: *cheltuieli de exploatare*, *cheltuieli financiare*; *cheltuielile cu amortizările, provizioanele şi ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare; cheltuieli cu impozitul pe profit* reprezentând impozitul calculat asupra profitului impozabil potrivit legii.

Veniturile sunt recunoscute în contul de profit şi pierdere atunci când apare un flux brut de beneficii economice primite de o întreprindere, în cursul desfăşurării activităţii normale, flux care se materializează prin creşteri ale capitalurilor proprii, altele decât prin contribuţiile participanţilor la capital, iar veniturile au fost generate de creşteri de active sau diminuări de datorii, în cursul perioadei de referinţă. Veniturile financiare de natura dobânzilor sau dividendelor sunt recunoscute când este posibil ca beneficiile economice asociate tranzacţiei să intre în societate, iar suma veniturilor să fie determinată în mod rezonabil.

În categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activităţi curente, cât şi câştigurile din orice alte surse.

Câştigurile reprezintă creşteri ale beneficiilor economice care pot apărea sau nu ca rezultat din activitatea curentă, dar nu diferă ca natură de veniturile din aceasta activitate.

Activităţile curente sunt orice activităţi desfăşurate de o persoană juridică, ca parte integrantă a obiectului sau de activitate, precum şi activităţile conexe acestora.

Contabilitatea veniturilor se ţine pe categorii de venituri, după natura lor, astfel: *a) venituri din exploatare; venituri financiare*; *venituri din provizioane, amortizări şi ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare.*

In vederea determinării profitului sau pierderii, conturile de cheltuieli și venituri se închid prin contul de rezultate.

După această înregistrare conturile de cheltuieli și de venituri rămân fără sold.

8.4. Test de autoevaluare a cunoştinţelor

1) Veniturile constituie …..înregistrate pe parcursul perioadei contabile, sub formă de intrări sau creşteri ale activelor ori reduceri ale datoriilor, care se concretizează în creşteri ale capitalurilor proprii, altele decât cele rezultate din contribuţii ale acţionarilor.

Din definiția veniturilor lipsește sintagma:

a. scăderi ale beneficiilor economice;

b. creșteri ale datoriilor;

c. creşteri ale beneficiilor economice.

2) Cheltuielile constituie …..înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de ieşiri sau scăderi ale valorii activelor ori creşteri ale datoriilor, care se concretizează în reduceri ale capitalurilor proprii, altele decât cele rezultate din distribuirea acestora către acţionari.

Din definiția cheltuielilor lipsește sintagma:

a. diminuări ale beneficiilor economice;

b. creșteri ale capitalurilor proprii;

c. creşteri ale beneficiilor economice.

3) După închiderea conturilor de venituri și cheltuieli, acestea prezintă:

a. sold debitor;

b. sold creditor;

c. sold zero.

8.5. Bibliografie recomandată

a. Ungureanu C., 2009, *Bazele contabilității*, Editura Mustang, București

b. Ungureanu C., Sisea D.G., Zaharie M., 2009, *Bazele contabilității*. Aplicații.Teste.Studii de caz, Editura Mustang, București

c. Ordinul nr. 1802/2014 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementarilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate publicat în Monitorul Oficial nr. 963 din 30 decembrie 2014

Tema 2 – „Realizați un proiect în care să tratați veniturile, cheltuielile și rezultatul financiar”.

Capitolul 9.
Influența tranzacțiilor economico-financiare ale entității asupra situațiilor financiare

9.1. Introducere

În cadrul acestui capitol sunt prezentate tipurile de modificări ce apar asupra situațiilor financiare în urma operațiilor economico-financiare efectuate de entități în timpul unui exercițiu financiar.

Durata medie de parcurgere a acestui capitol este de aproximativ 2 ore.

9.2. Conţinut

9.2.1. Tranzacții care produc modificări asupra situațiilor financiare

În cadrul entității se produc în permanenţă operaţiuni economico-financiare care tind să perturbe echilibrul dintre active şi sursele de finanţare, reflectat prin bilanţ.

Acestea sunt legate de activitatea entităților vizând: aprovizionarea cu materii prime, materiale, mărfuri, plata acestora către furnizori, darea în consum a materiilor prime şi materialelor, realizarea de produse finite, vânzarea de produse finite şi a mărfurilor, încasarea contravalorii acestora de la clienţi, plata salariilor către angajaţi, plata impozitelor şi taxelor către buget, contractarea de credite bancare, rambursarea acestora, achiziţionarea unor titluri de participare etc.

Există tranzacţii care produc modificări numai în structura activului sau numai în structura pasivului – modificări de volum- și există tranzacții care produc modificări atât în activul cât și în pasivul bilanțier – modificări de structură menținându-se de fiecare dată egalitatea bilanțieră:

Activ = Pasiv

9.2.2. Tipuri de modificări

Tipurile de modificări pot fi grupate astfel:

I) ***modificări doar în activul patrimonial în sensul majorării unui element de activ şi micşorării concomitant şi cu aceiaşi sumă a altui element tot de activ***, modificări redate prin relaţia:

$$A + x - x = P$$

Pentru exemplificare se porneşte de la un bilanţ iniţial simplificat al unie entități

Bilanţ iniţial

al SC „X" întocmit la data de .....

-lei-

A C T I V		**P A S I V**	
Denumirea posturilor	Sume iniţiale	Denumirea posturilor	Sume iniţiale
Concesiuni	125.000	Capital subscris nevărsat	200.000
Programe informatice	30.000	Capital subscris vărsat	750.000
Terenuri	1.500.000	***Prime de emisiune***	40.000
Materii prime	5.000	***Rezerve***	80.000
Produse finite	16.000	***Furnizori de imobilizări***	40.000
Clienţi	200	***Personal – salarii datorate***	541.500
Furnizori-debitori	400	TVA de plată	1.000
Casa în lei	1.000	***Clienţi-creditori***	24.000
Conturi la bănci în lei	2.400	***Efecte de plătit***	3.500
Total	**1.680.000**	***Total***	**1.680.000**

Exemplu

Constituirea unui acreditiv[16] în sumă de 1.200 lei.

În urma acestei operaţiuni se produce o creştere în activul bilanţului la poziţia "Acreditive în lei" cu suma de 1.200 lei şi concomitant şi cu aceiaşi sumă are loc o diminuare tot în activul bilanţului, la poziţia "Conturi la bănci în lei".

---

[16] ***Acreditiv:*** separarea unei sume din contul entității, la bancă, într-un cont special la dispoziția unui anumit furnizor din care urmează să se efectueze plăți către acest furnizor pentru materialele aprovizioanate, lucrările executate sau serviciile prestate. Acreditivul se folosește atunci când unitatea plătitoare nu și-a achitat la timp obligațiile față de furnizor și acesta solicită garantarea încasării drepturilor ce i se cuvin, prin deschiderea acreditivului.

După această operaţie, noul bilanţ este:

Bilanţ după operaţia I

- lei-

A C T I V				P A S I V			
Denu-mirea posturilor	*Sume iniţiale*	*Modifi-cări (+,-)*	*Sume finale (1)*	*Denu-mirea posturilor*	*Sume iniţiale*	*Modifi-cări (+,-)*	*Sume finale(1)*
Conce-siuni	125.000		125.000	Capital subscris nevărsat	200.000		200.000
Programe informa-tice	30.000		30.000	Capital subscris vărsat	750.000		750.000
Terenuri	1.500.000		1.500.000	*Prime de emisiune*	40.000		40.000
Materii prime	5.000		5.000	*Rezerve*	80.000		80.000
Produse finite	16.000		16.000	*Furnizori de imobili-zări*	40.000		40.000
Clienţi	200		200	*Personal – salarii datorate*	541.500		541.500
Furnizori-debitori	400		400	Tva de plată	1.000		1.000
Casa în lei	1.000		1.000	*Clienţi-creditori*	24.000		24.000

A C T I V				P A S I V			
Denu-mirea posturilor	*Sume iniţiale*	*Modifi-cări (+,-)*	*Sume finale (1)*	*Denumire a posturilor*	*Sume iniţiale*	*Modifi-cări (+,-)*	*Sume finale(1)*
Conturi la bănci în lei	2.400	**-1.200**	1.200	*Efecte de plătit*	3.500		3.500
Acreditive în lei	*0*	**+1.200**	*1.200*				
Total ACTIV	**1.680.000**	**0**	**1.680.000**	**Total PASIV**	**1.680.000**	**-**	**1.680.000**

II) Modificări doar în pasivul patrimonial în sensul majorării unui element de pasiv şi micşorării concomitent şi cu aceiaşi sumă a unui element de tot de pasiv, modificări reflectate prin relaţia :

$$A = P + x - x$$

Exemplu:

Majorarea capitalului social cu 20.000 lei din primele de emisiune ale entității.

Această operaţie produce modificări numai în pasivul bilanţului printr-o creşterea a unui element de pasiv “capital subscris vărsat” cu suma de 20.000 lei concomitent cu scăderea unui alt elemente de pasiv “Prime de emisiune” cu aceiaşi sumă de 1.000 lei.

Bilanţul întocmit după cea de-a doua operaţie este:

Bilanţ după operaţia II

- lei-

A C T I V				**P A S I V**			
Denu-mirea posturilor	*Sume iniţiale*	*Modifi-cări (+,-)*	*Sume finale (2)*	*Denumirea posturilor*	*Sume iniţiale*	*Modifi-cări (+,-)*	*Sume finale (2)*
Conce-siuni	125.000		125.000	Capital subscris nevărsat	200.000		200.000
Programe informa-tice	30.000		30.000	**Capital subscris vărsat**	750.000	**+20.000**	770.000
Terenuri	1.500.000		1.500.000	***Prime de emisiune***	40.000	**-20.000**	20.000
Materii prime	5.000		5.000	Rezerve	80.000		80.000
Produse finite	16.000		16.000	Furnizori de imobilizări	40.000		40.000
Clienţi	200		200	Personal – salarii datorate	541.500		541.500
Furnizori-debitori	400		400	TVA de plată	1.000		1.000
Casa în lei	1.000		1.000	Clienţi-creditori	24.000		24.000
Conturi la bănci în lei	1.200		1.200	Efecte de plătit	3.500		3.500
Acreditive în lei	1.200		1.200				
Total ACTIV	**1.680.000**	**-**	**1.680.000**	**Total PASIV**	**1.680.000**	**0**	**1.680.000**

III) ***Modificări atât în activul bilanţier cât şi în pasivul bilanţier în sensul majorării unui element de activ cât şi al majorării unui element de pasiv concomitent şi cu aceiaşi sumă*** **,** modificări redate de relaţia:

A + x = P + x

Exemplu

Primirea unui credit bancar pe termen scurt în valoare de 5.000 lei.

Această operaţie produce modificări atât în activul bilanţier la poziţia "Conturi la bănci în lei" în sensul majorării cu 5.000 lei cât şi în pasivul bilanţier tot în sensul majorării concomitant şi cu aceeaşi sumă a poziţiei "Credite bancare pe termen scurt".

Întocmim noul bilanţ.

Bilanţ **după operaţia III**

- lei-

A C T I V				**P A S I V**			
Denumirea posturilor	*Sume iniţiale*	*Modi-ficări (+,-)*	*Sume finale (3)*	*Denumirea posturilor*	*Sume iniţiale*	*Modi-ficări (+,-)*	*Sume finale(3)*
Concesiuni	125.000		125.000	Capital subscris nevărsat	200.000		200.000
Programe informatice	30.000		30.000	Capital subscris vărsat	770.000		770.000
Terenuri	1.500.000		1.500.000	Prime de emisiune	20.000		20.000
Materii prime	5.000		5.000	Rezerve	80.000		80.000
Produse finite	16.000		16.000	Furnizori de imobilizări	40.000		40.000

A C T I V				**P A S I V**			
Denumirea posturilor	*Sume iniţiale*	*Modi-ficări (+,-)*	*Sume finale (3)*	*Denumirea posturilor*	*Sume iniţiale*	*Modi-ficări (+,-)*	*Sume finale (3)*
Clienţi	200		200	Personal – salarii datorate	541.500		541.500
Furnizori-debitori	400		400	TVA de plată	1.000		1.000
Casa în lei	1.000		1.000	Clienţi-creditori	24.000		24.000
Conturi la bănci în lei	1.200	**+5.000**	6.200	Efecte de plătit	3.500		3.500
Acreditive în lei	1.200		1.200	**Credite bancare pe termen scurt**	-	**+5.000**	5.000
Total ACTIV	**1.680.000**	+5.000	**1.685.000**	**Total PASIV**	**1.680.000**	+5.000	**1.685.000**

4. ***Modificări atât în activul bilanţier cât şi în pasivul bilanţier în sensul micşorării unui element de activ cât şi al micşorării unui element de pasiv concomitant şi cu aceiaşi sumă***, modificări reflectate de relaţia:

$$A - x = P - x$$

Exemplu:

Achitarea taxei pe valoare adăugată în sumă de 1.000 lei

Operaţia produce modificări atât în activul bilanţier la poziţia “Conturi la bănci în lei” în sensul micşorării cu suma de 1.000 lei cât şi în pasivul bilanţului tot în sensul micşorării concomitant şi cu aceiaşi sumă a poziţiei “TVA de plată”.

După această operaţie bilanţul contabil este următorul:

Bilanţ **după operaţia IV**

- lei-

A C T I V				**P A S I V**			
Denu-mirea posturilor	*Sume iniţiale*	*Modi-ficări (+,-)*	*Sume finale (4)*	*Denumirea posturilor*	*Sume iniţiale*	*Modi-ficări (+,-)*	*Sume finale(4)*
Conce-siuni	125.000		125.000	Capital subscris nevărsat	200.000		200.000
Programe informa-tice	30.000		30.000	Capital subscris vărsat	770.000		770.000
Terenuri	1.500.000		1.500.000	Prime de emisiune	20.000		20.000
Materii prime	5.000		5.000	Rezerve	80.000		80.000
Produse finite	16.000		16.000	Furnizori de imobilizări	40.000		40.000
Clienţi	200		200	Personal – salarii datorate	541.500		541.500
Furnizori-debitori	400		400	**TVA de plată**	1.000	**-1.000**	-
Casa în lei	1.000		1.000	Clienţi-creditori	24.000		24.000
Conturi la bănci în lei	6.200	**-1.000**	5.200	Efecte de plătit	3.500		3.500
Acreditive în lei	1.200		1.200	Credite bancare pe termen scurt	5.000		5.000
Total ACTIV	**1.685.000**	**-1.000**	**1.684.000**	**Total PASIV**	**1.685.000**	**-1.000**	**1.684.000**

Alte exemple de operaţii economice şi financiare care produc modificări de tipul:

$$A+x-x=P$$

Operaţia nr.1

Operaţia efectuată de entitate
Consum de materii prime în valoare de 100 lei

Modificări patrimoniale (op.1)		**Suma**
+A	Cheltuielile cu materiile prime	100 lei
-A	Valoarea stocului de materii prime	100 lei

Operaţia nr.2

Operaţia efectuată de entitate		
2. Depunerea unei sume de bani din casieria unităţii în contul de disponibilităţi în valoare de 30.000 lei		
Modificări patrimoniale (op.2)		**Suma**
+A	Disponibilităţile din contul curent	30.000 lei
-A	Numerarul din casierie	30.000 lei

Operaţia nr.3

Operaţia efectuată de entitate
3. Închiderea unui acreditiv deschis anterior în favoarea unui furnizor în valoare de 2.000 lei

Modificări patrimoniale (op.3)		**Suma**
+A	Disponibilităţile din contul curent	2.000 lei
-A	Valoarea acreditivului	2.000 lei

Operaţia nr.4

Operaţia efectuată de entitate
4. Acordarea în numerar a sumei de 2.000 lei unui furnizor al unităţii, cu titlu de avans

Modificări patrimoniale (op.4)		Suma
+A	Furnizori-debitori	2.000 lei
-A	Numerarul din casierie	2.000 lei

Operaţia nr.5

Operaţia efectuată de entitate		
5. Achitarea în numerar a unui avans din salarii acordate angajaţilor în valoare de 17.000 lei		
Modificări patrimoniale (op.5)		**Suma**
+A	Creanţa faţă de angajaţi	17.000 lei
-A	Numerarul din casierie	17.000 lei

Operaţia nr.6

Operaţia efectuată de entitate
6. Ridicarea sumei de 3.000 lei din bancă şi depunerea sumei în casieria unităţii

Modificări patrimoniale (op.6)		Suma
+A	Numerarul din casierie	3.000 lei
-A	Disponibilităţile din contul curent	3.000 lei

Operaţia nr.7

Operaţia efectuată de entitate
7. Minus de inventar constatat la combustibili în valoare de 500 lei

Modificări patrimoniale (op.7)		Suma
+A	Cheltuieli cu combustibilii	500 lei
-A	Valoarea stocului de combustibili	500 lei

Operaţia nr.8

Operaţia efectuată de entitate		
8. Plus de inventar constatat la materii prime în valoare de 100 lei		
Modificări patrimoniale (op.8)		**Suma**
+A	Valoarea stocului de materii prime	100 lei
-A	Cheltuieile cu materiile prime	100 lei

$$A = P + x - x$$

Operaţia nr.1

Operaţia efectuată de entitate
Înregistrarea primirii unei facturi pentru bunuri achiziţionate anterior în valoare de 5.000 lei

Modificări patrimoniale (op.1)		Suma
+P	Obligaţia faţă furnizori(facturi sosite)	5.000 lei
-P	Obligaţia faţă de furnizori(facturi nesosite)	5.000 lei

Operaţia nr.2

Operaţia efectuată de entitate
2. Transformarea formei capitalului în urma efectuării aportului de către asociaţi/ acţionari. Valoarea aportului este de 150.000 lei

Modificări patrimoniale (op.2)		Suma
+P	Capital subscris vărsat	150.000 lei
-P	Capital subscris nevărsat	150.000 lei

Operaţia nr.3

Operaţia efectuată de entitate
3. Transferarea unei părţi din profitul realizat în exerciţiile precedente la capital subscris vărsat în valoare de 8.000 lei

Modificări patrimoniale (op.3)		Suma
+P	Capital subscris vărsat	8.000 lei
-P	Rezultatul reportat	8.000 lei

Operaţia nr.4

Operaţia efectuată de entitate
4. Emiterea unui bilet la ordin în favoarea unui furnizor, în valoare de 4.700 lei

Modificări patrimoniale (op.4)		Suma
+P	Valoarea efectelor de plătit	4.700 lei
-P	Obligaţia faţă de furnizor	4.700 lei

Operaţia nr.5

Operaţia efectuată de entitate
5. Înregistrarea impozitului pe salarii în valoare de 4.000 lei

Modificări patrimoniale (op.5)		Suma
+P	Obligaţia faţă de buget	4.000 lei
-P	Obligaţia faţă de angajaţi	4.000 lei

Operaţia nr.6

Operaţia efectuată de entitate
6. Înregistrarea retragerii unui acţionar, valoarea aportului 10.000 lei

Modificări patrimoniale (op.6)		Suma
+P	Obligaţia faţă de acţionar	10.000 lei
-P	Capitalul subscris vărsat	10.000 lei

A +x = P +x

Operaţia nr.1

Operaţia efectuată de entitate
Înregistrarea amortizării unui echipament tehnologic în valoare de 800 lei

Modificări patrimoniale (op.1)		Suma
+A	Cheltuielile cu amortizările	800 lei
+P	Amortizarea echipamentului tehnologic	800 lei

Operaţia nr.2

Operaţia efectuată de entitate
2. Obţinerea de produse finite în valoare de 1.700 lei

Modificări patrimoniale (op.2)		Suma
+A	Valoarea stocului de produse finite	1.700 lei
+P	Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	1.700 lei

Operaţia nr.3

Operaţia efectuată de entitate
3. Constituirea unui provizion pentru litigii în valoare de 6.400 lei

Modificări patrimoniale (op.3)		Suma
+A	Cheltuielile de exploatare privind provizioanele	6.400 lei
+P	Valoarea provizioanelor pentru litigii	6.400 lei

Operaţia nr.4

Operaţia efectuată de entitate
4. Înregistrarea statului de salarii la sfârşitul lunii în valoare de 15.000 lei

Modificări patrimoniale (op.4)		Suma
+A	Cheltuielile cu salariile personalului	15.000 lei
+P	Obligaţia faţă de angajaţii entității	15.000 lei

Operaţia nr.5

Operaţia efectuată de entitate
5. Achiziţionarea unei utilaj de la furnizor, în valoare de 20.000 lei

Modificări patrimoniale (op.5)		Suma
+A	Valoarea echipamentelor tehnologice	20.000 lei
+A	TVA deductibilă	3.800 lei
+P	Obligaţia faţă de furnizorul de imobilizări	23.800 lei

Operaţia nr.6

Operaţia efectuată de entitate
6. Creditarea extrasului de cont cu o sumă reprezentând dobânda cuvenită pentru disponibilul din cont cu suma de 2.000 lei

Modificări patrimoniale (op.6)		Suma
+A	Disponibilul din contul curent	2.000 lei
+P	Venituri din dobânzi	2.000 lei

$$A - x = P - x$$

Operaţia nr.1

Operaţia efectuată de entitate
Achitarea unui furnizor în numerar, pentru obligaţia în valoare de 900 lei

Modificări patrimoniale (op.1)		Suma
-A	Numerarul din casierie	900 lei
-P	Obligaţia faţă de furnizor	900 lei

Operaţia nr.2

Operaţia efectuată de entitate
2. Închiderea contului de cheltuieli cu salariile personalului prin contul de profit sau pierdere cu suma de 10.500 lei

Modificări patrimoniale (op.2)		**Suma**
-A	Cheltuielile cu salariile personalului	10.500 lei
-P	Rezultatul exerciţiului curent	10.500 lei

Operaţia nr.3

Operaţia efectuată de entitate
3. Rambursarea unui credit bancar pe termen scurt în valoare de 25.000 lei

Modificări patrimoniale (op.3)		**Suma**
-A	Disponibilităţile din contul curent	25.000 lei
-P	Valoarea creditului pe termen scurt	25.000 lei

Operaţia nr.4

Operaţia efectuată de entitate
4. Scăderea din gestiunea unităţii a unui mijloc de transport complet amortizat în valoare de 120.000 lei

Modificări patrimoniale (op.4)		**Suma**
-A	Mijlocul de transport	120.000 lei
-P	Amortizarea mijlocului de transport	120.000 lei

Operaţia nr.5

Operaţia efectuată de entitate
5. Achitarea TVA de plată din contul curent, în valoare de 7.200 lei

Modificări patrimoniale (op.5)		**Suma**
-A	Disponibilităţile din contul curent	7.200 lei
-P	Obligaţia de plată faţă de buget(TVA de plată)	7.200 lei

Operaţia nr.6

Operaţia efectuată de entitate
6. Acoperirea pierderii din anii anteriori din capitalul entității în valoare de 3.570 lei

Modificări patrimoniale (op.6)		**Suma**
-A	Pierderea din anii precedenţi	3.570 lei
-P	Capitalul subscris vărsat	3.570 lei

Dacă pasivul este exprimat prin capitaluri proprii şi datorii, ecuaţia bilanţieră Activ = Pasiv, devine:

ACTIV = CAPITALURI PROPRII + DATORII

(A = C + D)

În această situaţie cele patru tipuri fundamentale de modificări prezentate anterior (A+x-x=P; A=P+x-x; A+x=P+x şi A-x=P-x) se modifică astfel:

1) A+x-x = C+D

<u>Exemplu</u>:

Încasarea unei creanţe, în numerar, de la un debitor al unităţii produce modificări doar în activul bilanţier, astfel:

+ A - se majorează numerarul din casieria unităţii;

- A - se micşorează creanţa faţă de debitor.

2) A = (C +x-x) + D

<u>Exemplu</u>:

Majorarea capitalului social din rezervele unităţii, produce următoarele modificări:

+ C se majorează capitalul subscris vărsat;

- C se micşorează valoarea rezervelor unităţii.

3) A = C + (D+x-x)

Exemplu:

Emiterea unui bilet la ordin, în favoarea unui furnizor, produce modificările:

+ D se majorează valoarea efectelor de plătit;

- D se micşorează obligaţia faţă de furnizor.

4) A+x = (C+x) + D

Exemplu:

Subscrierea de către subscriptori la capitalul social , produce modificările:

+ A se majorează creanţa faţă de subscriptori;

+ C se majorează capitalul subscris nevărsat.

5) A+x = C+ (D +x)

Exemplu:

Înregistrarea impozitului pe profit, determină modificările:

+ A se majorează cheltuielile cu impozitul pe profit;

+ D se majorează obligaţia faţă de buget pentru impozitul pe profit.

6) A – x = C+ (D – x)

Exemplu:

Achitarea impozitului pe profit, produce modificările:

- A se micşorează disponibilităţile din contul curent;

- D se micşorează obligaţia faţă de buget pentru impozitul pe profit.

7) A – x = (C- x)+ D

Exemplu:

Acoperirea pierderilor din exerciţiile precedente din rezerve, determină modificările:

- A se micşorează pierderile exerciţiilor precedente;

- C se micşorează capitalul subscris vărsat.

8) A = (C+ x)+ (D – x)

Exemplu:

Majorarea capitalului entității din dividendele cuvenite acţionarilor, produce modificările:

+ C se majorează capitalul subscris vărsat;

- D se micşorează obligaţia faţă de acţionari.

9) A = (C- x)+ (D +x)

Exemplu:

Înregistrarea obligaţiei faţă de un asociat (acţionar) în cazul retragerii acestuia de la capitalul social al entității, determină modificările:

- C se micşorează capitalul subscris vărsat;

+ D se majorează obligaţia faţă de (asociat) acţionar.

Să ne reamintim

În cadrul entității se produc în permanenţă operaţiuni economico-financiare care tind să perturbe echilibrul dintre active şi sursele de finanţare, reflectat prin bilanţ.

Există tranzacţii care produc modificări numai în structura activului sau numai în structura pasivului – modificări de volum- și există tranzacții care produc modificări atât în activul cât și în pasivul bilanțier – modificări de structură menținându-se de fiecare dată egalitatea bilanțieră:

Activ = Pasiv

9.3. Rezumat

Operațiile economico-financiare efectuate de entități sunt legate de activitatea acestora și vizează: aprovizionarea cu materii prime, materiale, mărfuri, plata acestora către furnizori, darea în consum a materiilor prime şi materialelor, realizarea de produse finite, vânzarea de produse finite şi a mărfurilor, încasarea contravalorii acestora de la clienţi, plata salariilor către angajaţi, plata impozitelor şi taxelor către buget, contractarea de credite bancare, rambursarea acestora, achiziţionarea unor titluri de participare etc.

Tipurile de modificări pot fi grupate astfel:

I) modificări doar în activul patrimonial în sensul majorării unui element de activ şi micşorării concomitant şi cu aceiaşi sumă a altui element tot de activ ;

II) Modificări doar în pasivul patrimonial în sensul majorării unui element de pasiv şi micşorării concomitent şi cu aceiaşi sumă a unui element de tot de pasiv ;

III) Modificări atât în activul bilanţier cât şi în pasivul bilanţier în sensul majorării unui element de activ cât şi al majorării unui element de pasiv concomitent şi cu aceiaşi sumă ;

IV) Modificări atât în activul bilanţier cât şi în pasivul bilanţier în sensul micşorării unui element de activ cât şi al micşorării unui element de pasiv concomitant şi cu aceiaşi sumă.

Dacă pasivul este exprimat prin capitaluri proprii şi datorii, ecuaţia bilanţieră Activ = Pasiv, devine:

ACTIV = CAPITALURI PROPRII + DATORII

(A = C + D)

În această situaţie cele patru tipuri fundamentale de modificări prezentate anterior (A+x-x=P; A=P+x-x; A+x=P+x şi A-x=P-x) se modifică astfel:

	Tipul modificării
1	**A+x-x = C+D**
2	**A = (C +x-x) + D**
3	**A = C + (D+x-x)**
4	**A+x = (C+x) + D**
5	**A+x = C+ (D +x)**
6	**A – x = C+ (D – x)**
7	**A – x = (C- x)+ D**
8	**A = (C+ x)+ (D – x)**
9	**A = (C- x)+ (D +x)**

9.4. Test de autoevaluare a cunoştinţelor

1) Achitarea, sumei de 700 lei, din contul curent al entității, unui furnizor, produce modificări bilanțiere la elementele:

a. numerar în casierie, furnizor;

b. conturi la bănci în lei, furnizor de imobilizări;

c. conturi la bănci în lei, furnizor.

2) Încasarea, prin casieria entității, a sumei de 3.000 lei, de la un client, produce modificările bilanțiere la elementele:

a. numerar în casierie, client;

b. conturi la bănci în lei, client;

c. client, acreditiv.

3) Consum de combustibili în sumă de 600 lei, produce modificări de tipul:

a. A-x=P-x;

b. A=x-x=P;

c. A=(C+x) +D

9.5. Bibliografie recomandată

a. Ungureanu C., 2009, *Bazele contabilității*, Editura Mustang, București

b. Ungureanu C., Sisea D.G., Zaharie M., 2009, *Bazele contabilității*. Aplicații.Teste.Studii de caz, Editura Mustang, București

c. Ordinul nr. 1802/2014 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementarilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate publicat în Monitorul Oficial nr. 963 din 30 decembrie 2014

Capitolul 10
Contul. Dubla înregistrare

10.1. Introducere

În cadrul acestui capitol se vor studia următoarele probleme: forma și structura contului; funcțiile contului; corespondența conturilor, dubla înregistrare, conturile sintetice și analitice precum și legăturile dintre acestea. .

Durata medie de parcurgere a acestui capitol este de aproximativ 4 ore.

10.2. Conţinut

10.2.1. Forma şi structura contului

Existenţa şi mişcarea fiecărui element patrimonial (ca urmare a modificărilor produse de operaţiile economico-financiare) trebuie să se reflecte printr-un procedeu specific contabil, adică **contul**.

Contul reprezintă prin urmare un instrument care evidenţiază şi urmăreşte, într-o formă ordonată, informaţiile economice, permiţând prelucrarea acestora în continuare.

Fiecare element patrimonial se reflectă printr-un cont distinct, în care se înregistrează mişcările succesive la care este supus elementul respectiv, pe parcursul desfăşurării activităţii economice.

Există conturi ce exprimă:

- ***mijloace economice*** (ex. construcţii, echipamente tehnologice, mijloace de transport etc);
- ***surse de finanţe*** (ex. capital social, rezerve, furnizori etc);
- ***procese economice generatoare de venituri şi cheltuieli*** (ex. consumul de materii prime, vânzări de mărfuri, executări de lucrări etc) şi
- ***rezultate financiare*** (ex. profit sau pierdere).

Modificările determinate de operaţiile economico-financiare şi evidenţiate cu ajutorul conturilor deschise pentru fiecare element patrimonial, pot fi: creşteri şi micşorări ale elementului respectiv.

De aceea este necesar ca fiecare cont să apară sub o formă care să permită înregistrarea separată a creşterilor şi micşorărilor. Această formă este aceea de cântar cu două talere, prezentată schematic sub forma literei T.

Pentru a reflecta diversitatea elementelor patrimoniale, contul trebuie să aibă o **structură proprie** care să-i permită individualizarea tuturor elementelor prezentate în exemplele anterioare. Aceste elemente sunt:

- *titlul (denumirea contului) şi simbolul contului;*
- *debitul şi creditul contului;*
- *explicaţia;*
- *rulajul contului;*
- *totalul sumelor;*
- *soldul contului.*

1. Titlul (denumirea contului)

Fiecare cont are o denumire stabilită pentru a se putea identifica din totalitatea conturilor. Această denumire exprimă conţinutul economic al elementului bilanţier (bun economic, sursă de finanţare, proces economic sau rezultat financiar).

Exemple: pentru elementul patrimonial „Materii prime" se deschide contul cu acelaşi titlu, pentru numerarul din casieria întreprinderii, contul „Casa", pentru disponibilităţile băneşti se deschide contul "Conturi la bănci".

In România, denumirea şi simbolul conturilor se stabilesc în mod unitar, prin planul de conturi general.

2. Debitul şi creditul contului

Debitul este *partea din stânga* oricărui cont .

Creditul este *partea din dreapta* oricărui cont.

Conţinutul economic al debitului şi creditului este diferit în funcţie de conţinutul economic al contului.

- Astfel, **dacă conturile sunt deschise pentru active şi cheltuieli**, debitul reprezintă existenţele şi creşterile de active şi cheltuieli, iar creditul reprezintă micşorările de active şi cheltuieli, pe o anumită perioadă de timp.
- **Dacă conturile sunt deschise pentru pasive şi venituri,** debitul reprezintă micşorări de pasive şi venituri, iar creditul reprezintă existenţe şi creşteri de pasive şi venituri, pe

o anumită perioadă de timp. A înscrie o sumă în debitul unui cont, înseamnă **a debita** acel cont, iar a înscrie o sumă în creditul unui cont, înseamnă **a credita** acel cont (vezi Figura nr.1)

Figura nr.1

Debitul şi **creditul** conturilor de activ şi de pasiv

Debit (+)	Credit (-)	Debit (-)	Credit (+)
Cont de activ		**Cont de pasiv**	
Sold iniţial debitor			Sold iniţial creditor
Creşteri de activ	Micşorări de activ	Micşorări de pasiv	Creşteri de pasiv

3. Explicaţia

- Explicaţia descriptivă a tranzacţiilor şi evenimentelor înregistrate în cont constă în prezentarea naturii operaţiei, a persoanelor fizice sau juridice implicate, a datei operaţiei, a documentului justificativ;
- Explicaţia contabilă constă în menţionarea în cadrul contului debitat a simbolului contului creditat şi invers, adică înscrierea în cadrul contului creditat a simbolului contului debitat.

4. Rulajul contului

Rulajul contului reprezintă totalitatea sumelor înscrise într-un cont, într-o perioadă de timp, fără existenţele iniţiale.

Rulajul este de două feluri:

- *rulaj debitor* care exprimă totalitatea înregistrărilor efectuate în debitul unui cont, într-o perioadă de timp, şi

- *rulaj creditor* care reprezintă totalitatea înregistrărilor efectuate în creditul unui cont într-o perioadă de gestiune (vezi Figura nr. 2).

Figura nr. 2

Rulajului contului

Exemplul 1

5311 „Casa în lei”

Debit (+)		Credit (-)	
7.01. Încasări (+)	1.000	9.01. Plăţi (-)	500
12.01. Încasări (+)	700	17.01. Plăţi (-)	800
Rulaj debitor (RD)	1.700	Rulaj creditor (RC)	1.300

Exemplul 2

401 „Furnizori”

Debit (-)		Credit (+)	
4.01. Micşorarea obligaţiei (-)	3.000	6.01. Creşterea obligaţiei (+)	12.000
15.01. Micşorarea obligaţiei (-)	6.500	21.01. Creşterea obligaţiei (+)	4.000
Rulaj debitor (RD)	9.500	Rulaj creditor (RC)	16.000

5. Totalul sumelor

Totalitatea sumelor înscrise în cont într-o perioadă de timp, formate din existenţele iniţiale şi rulaje, reprezintă elementul contului numit total sume.

Astfel:

- **în *cazul conturilor de activ***, dacă se însumează soldul iniţial debitor cu rulajele debitoare se obţine ***totalul sumelor debitoare (TSD),*** iar dacă se însumează rulajele creditoare se determină ***totalul sumelor creditoare (TSC).***

Rezultă deci că TSD>TSC (vezi Figura nr.3, exemplul 1)

- **în *cazul conturilor de pasiv***, dacă se însumează soldul iniţial creditor cu rulajele creditoare se obţine ***totalul sumelor creditoare (TSC)***, iar dacă se însumează rulajele debitoare se determină ***totalul sumelor debitoare (TSD).*** Rezultă deci că TSC>TSD (vezi Figura nr.3, exemplul 2).

Figura nr. 3

Exemplul 1

5311 „Casa în lei”

Debit (+)		Credit (-)	
3.01. Existenţa iniţială(+)	**4.000**	**9.01. Plăţi (-)**	**500**
7.01. Încasări (+)	**1.000**	**17.01. Plăţi (-)**	**800**
12.01. Încasări (+)	**700**		
Rulaj debitor (RD)	**1.700**	**Rulaj creditor (RC)**	**1.300**
Total sume debitoare (TSD)	**5.700**	**Total sume creditoare (TSC)**	**1.300**

Exemplul 2

401 „Furnizori”

Debit (+)		Credit (-)	
4.01. Micşorarea obligaţiei (-)	**3.000**	**3.01. Existenţa iniţială**	**7.000**
15.01. Micşorarea obligaţiei (-)	**6.500**	**6.01. Creşterea obligaţiei (+)**	**12.000**
		21.01. Creşterea obligaţiei (+)	**4.000**
Rulaj debitor (RD)	**9.500**	**Rulaj creditor (RC)**	**16.000**
Total sume debitoare (TSD)	**9.500**	**Total sume creditoare (TSC)**	**23.000**

6. Soldul contului

Soldul contului exprimă existentul valoric la un moment dat al elementului patrimonial pentru care s-a deschis contul respectiv.

Sintetic soldul contului se stabileşte pe baza relaţiilor:

1) **TSD – TSC = SFD**, unde TSD > TSC
(vezi Figura nr.4-exemplul 1);
(***în cazul conturilor de activ***);

2) **TSC – TSD = SFC**, unde TSC > TSD
(vezi Figura nr.4-exemplul 2);
(***în cazul conturilor de pasiv***);

3) **TSD – TSC = 0**, ***cont soldat sau balansat***

La un moment dat, un cont nu poate avea decât un singur fel de sold, debitor (pentru conturile de activ) sau creditor (pentru conturile de pasiv).

Soldul stabilit la sfârşitul exerciţiului financiar, în ultima zi a lunii, se numeşte sold final şi apare ca sold iniţial la începutul lunii următoare.

Figura nr. 4

Exemplul 1

5311 „Casa în lei”

Debit (+)		**Credit (-)**	
3.01. Existenţa iniţială(+)	**4.000**	**9.01. Plăţi (-)**	**500**
7.01. Încasări (+)	**1.000**	**17.01. Plăţi (-)**	**800**
12.01. Încasări (+)	**700**		
Rulaj debitor (RD)	**1.700**	**Rulaj creditor (RC)**	**1.300**
Total sume debitoare (TSD)	**5.700**	**Total sume creditoare (TSC)**	**1.300**
		Sold final debitor (SFD)	**4.400**

Exemplul 2

401 „Furnizori”

Debit (-)		**Credit (+)**	
4.01. Micşorarea obligaţiei (-)	**3.000**	**3.01. Existenţa iniţială**	**7.000**
15.01. Micşorarea obligaţiei (-)	**6.500**	**6.01. Creşterea obligaţiei (+)**	**12.000**
		21.01. Creşterea obligaţiei (+)	**4.000**
Rulaj debitor (RD)	**9.500**	**Rulaj creditor (RC)**	**16.000**
Total sume debitoare (TSD)	**9.500**	**Total sume creditoare (TSC)**	**23.000**
Sold final creditor (SFC)	**13.500**		

Forma contului

În practică se cunosc mai multe forme de prezentare a contului, între care menţionăm:

- Forma contului cu etalon valoric

1. *Forma bilaterală* (vezi Figura nr.5);

Figura nr. 5

Forma bilaterală a contului „Combustibili”

Debit **Credit**

Data	Document		Explicaţia	Sume	Data	Document		Explicaţia	Sume
	Fel	Nr.				Fel	Nr.		
03.01	Bd		Sold iniţial	8.000	05.01	Bon de consum	63	Consum	2.500
09.01	Fact.	71	Aprovizioane de la furnizori	5.000	10.01	Bon de consum	90	Consum	2.000
22.01	Fact.	476	Aprovizioane de la furnizori	10.000					
			Rulaj debitor (RD)	15.000		**Rulaj creditor (RC)**		Rulaj creditor	4.500
			Total sume debitoare (TSD)	23.000		**Total sume creditoare (TSC)**			4.500
						Sold final debitor (SFD)			18.500

Forma bilaterală a contului, după cum se observă şi în exemplul arătat, prezintă pentru cele două părţi ale contului (debit şi credit) aceleaşi elemente (dată, explicaţie şi sume).

Această formă a contului nu este prea uzitată dat fiind repetabilitatea coloanelor la debit şi la credit dar şi necunoaşterii soldului contului după fiecare operaţie înscrisă (intrare şi ieşire).

2. *Forma unilaterală* (vezi Figura nr.6);

Figura nr. 6

Forma unilaterală a contului „Combustibili”

Data	Document		Explicaţia	Simbol cont cores-pondent	Debit (+)	Credit (-)	Sold
	Fel	Nr.					
03.01	Bd	-	Sold iniţial	891	-	-	8.000
05.01	Bon de consum	63	Consum	601	-	2.500	5.500

Data	Document		Explicaţia	Simbol cont cores-pondent	Debit (+)	Credit (-)	Sold
	Fel	Nr					
09.01	Fact.	71	Achiziţionare de la furnizori	401	5.000	-	10.500
10.01	Bon de consum	90	Consum	601	-	2.000	8.500
22.01	Fact.	476	Achiziţionare de la furnizori	401	10.000	-	18.500
			TOTAL		23.000 **(SI + RD = TSD)**	4.500 **(RC = TSC)**	18.500 **(SFD = TSD - TSC)**

Forma unilaterală a contului prezintă elementele privind data, documentul, explicaţia şi simbol cont corespondent doar o singură dată atât pentru debitul cât şi pentru creditul contului.

Această formă prezintă un avantaj evident acela al determinării soldului contului după fiecare înregistrare pe debitul şi respectiv creditul contului.

- **Forma contului cu etalon valoric şi cantitativ**

Forma aceasta este caracteristică doar conturilor utilizate pentru înregistrarea analitică a valorilor materiale (pe feluri de materii prime, materiale consumabile, persoane finite etc.) vezi Figura 7.

Figura nr. 7

Cont analitic „Materii prime – sortiment A”

Simbol cont: 301.01 **U.M.: kg**

P.U.: 20 lei

Data	**Document**		**Cantitatea**			**Valoare**			**Simbol cont coresp.**
	Felul	**Nr.**	**Intrată**	**Ieşită**	**Stoc**	**Debit**	**Credit**	**Sold**	
03.01	**Bd.**	**-**	**-**	**-**	**30**	**-**	**-**	**600**	
09.01	**Fact.**	**27**	**50**	**-**	**80**	**1.000**	**-**	**1.600**	**401**
15.01	**Bon de consum**	**65**	**-**	**45**	**35**	**-**	**900**	**700**	**601**
21.01	**Bon de consum**	**80**	**-**	**25**	**10**	**-**	**500**	**200**	**601**

Data	Document		Cantitatea			Valoare			Simbol cont coresp.
	Felul	Nr.	Intrată	Ieşită	Stoc	Debit	Credit	Sold	
30.01	Fact.	145	85	-	95	1.700	-	1.900	401

În condiţiile utilizării sistemelor informatice de contabilitate, forma de prezentare a conturilor este adaptată sistemului respectiv de prelucrare automată.

10.2.2. Funcţiile contului

Conturile îndeplinesc o serie de funcţii ce conferă acestora o importanţă fundamentală în procesul cunoaşterii contabile şi anume:

a) ***funcţia de înregistrare, grupare, ordonare şi sistematizare a informaţiilor***

Conform acesteia, fiecare cont ajută la înregistrarea ordonată şi sistematizată a operaţiilor economice referitoare la elementul patrimonial respectiv.

Exemplu:

Prin contul „Mărfuri" se înregistrează toată operaţiile legate de stocurile de mărfuri: intrări în gestiune prin cumpărare, ieşiri din gestiune în urma vânzării, modificări de preţ etc

b) ***funcţia de cuantificare*** conform căreia, cu ajutorul conturilor respectiv al sumelor înregistrate în conturi se poate dimensiona mărimea fenomenelor economice.

Exemplu :

Cu ajutorul sumelor înregistrate în conturile de cheltuieli şi venituri se poate determina costul producţiei realizate, pe de o parte şi rezultatul financiar obţinut (profit / pierdere) pe de altă parte.

c) ***funcţia de informare*** – constă în faptul că sumele înregistrate în conturi constituie sursa principală de informaţii pentru cunoaşterea activităţii întreprinderii din punct de vedere financiar-contabil.

Pe baza lor, conducerea întreprinderii poate adopta deciziile necesare activităţii viitoare.

Exemplu:

Cu ajutorul sumelor înregistrate în conturi aflăm nivelul cheltuielilor cu salariile, ponderea lor în totalul cheltuielilor şi cum au influenţat ele mărimea profitului în perioada care a trecut. Se pot lua decizii de reducere a personalului, sau o mai bună utilizare a timpului de lucru dacă influenţa asupra rezultatului financiar a fost negativă sau,

dimpotrivă, de creştere a salariilor, dacă aceasta nu afectează negativ rezultatul financiar şi dacă există resurse disponibile.

d) ***funcţia de control*** – constă în faptul că, sumele înregistrate în conturi permit exercitarea unui control riguros privind respectarea integrităţii patrimoniului, a disciplinei financiare şi contractuale.

Exemplu:

Contul *Materii prime* – permite controlarea permanentă a modului în care sunt gestionate stocurile de materii prime, reflectând pe de o parte intrările în gestiune prin cumpărare, iar pe de altă parte, ieşirile din gestiune prin consum în producţie – şi implicit, valoarea stocului la sfârşitul perioadei.

Se pot identifica, astfel, eventuale lipsuri în gestiune, pierderile datorită neglijenţei gestionarului.

e) ***funcţia contabilă*** – conform căreia – fiecare cont aparţine activului, respectiv pasivului unităţii patrimoniului – şi prin urmare – se utilizează după nişte *reguli riguros stabilite* –ce permit înregistrarea corectă a sumelor şi respectiv determină faptul ca informaţiile din cont să reflecte realitatea.

10.2.3. Regulile de funcţionare a conturilor

Regulile de funcţionare a conturilor stabilesc riguros modul de utilizare a conturilor ce exprimă elemente de activ şi pasiv, respectiv modul de înregistrare a sumelor pe debitul şi creditul conturilor.

Pentru stabilirea regulilor de funcţionare a conturilor se ia ca punct de plecare bilanţul, întrucât el constituie modelul economic ce serveşte ca mijloc pentru înfăptuirea dublei reprezentări a patrimoniului, creând prin aceasta premisele necesare aplicării unei alte trăsături de bază a metodei contabilităţii şi anume dubla înregistrare, care stă la baza reflectării tuturor operaţiilor economice şi financiare în conturi.

Prima regulă de funcţionare a conturilor este următoarea: conturile de activ încep să funcţioneze prin a se debita şi se debitează cu existenţele de activ, iar conturile de pasiv încep să funcţioneze prin a se credita şi se creditează cu existenţele de pasiv.

Cea de-**a doua regulă** de funcţionare a conturilor este aceea conform căreia: conturile de activ se mai debitează cu majorările, creşterile, intrările elementelor de activ, iar conturile de pasiv se mai creditează cu majorările, creşterile, intrările elementelor de pasiv.

Cea de-**a treia regulă** de funcţionare a conturilor este cea conform căreia: conturile de activ se creditează cu micşorările, scăderile, diminuările, ieşirile elementelor de activ, iar conturile de pasiv se debitează cu micşorările, scăderile, diminuările, ieşirile elementelor de pasiv.

Având în vedere cele trei reguli de mai sus se deduce şi **a patra regulă** şi anume conturile de activ au întotdeauna sold final debitor, sau sunt soldate, iar conturile de pasiv au întotdeauna sold final creditor sau sunt soldate.

După soldul pe care-l prezintă la un moment dat, conturile sunt de două feluri: monofuncţionale şi bifuncţionale.

Conturile monofuncţionale sunt acelea care la sfârşitul perioadei de gestiune prezintă întotdeauna un singur fel de sold, fie numai debitor, fie numai creditor, funcţionând deci, fie numai după regula de funcţionare a conturilor de activ, fie numai după regula de funcţionare a conturilor de pasiv (ex. conturile: materii prime, furnizori, capital social, terenuri)

Conturile bifuncţionale sunt acelea care pot prezenta la un moment dat fie sold debitor, fie sold creditor, funcţionând deci în anumite cazuri după regula de funcţionare a conturilor de activ, iar în altele, după aceea a conturilor de pasiv (ex. conturile: profit şi pierdere; rezultatul reportat).

10.2.4. Dubla înregistrare şi corespondenţa conturilor

Întrucât reflectarea în contabilitate a patrimoniului se bazează pe principiul dublei reprezentări - din punct de vedere al mijloacelor economice, pe de o parte şi al surselor de finanţare, pe de altă parte - fiecare operaţie economică ce afectează patrimoniul, se va consemna în conturi printr-o dublă înregistrare-concomitent şi cu aceeaşi sumă.

Dar ce este dubla înregistrare?

Dubla înregistrare reflectă înregistrarea concomitentă şi cu aceeaşi sumă a unei operaţii economico-financiare –în debitul unui cont şi în creditul altui cont.

Legătura care se stabileşte între cele două conturi se numeşte **corespondenţa conturilor**, iar conturile respective poartă numele de **conturi corespondente.**

Exemplu:

Ridicarea sumei de 2.000 lei de la bancă, în vederea efectuării unor plăţi în numerar. Această operaţie determină o creştere de activ la elementul „Casa” reprezentând o creştere a numerarului din casieria unităţii, care se înregistrează, potrivit regulilor de

funcţionare a conturilor, în debitul contului respectiv şi concomitent, o micşorare de activ la elementul „Conturi la bănci în lei”, care exprimă o diminuare a disponibilităţilor băneşti ale întreprinderii, care se va înregistra conform regulilor de funcţionare a conturilor, în creditul contului cu acelaşi titlu, astfel:

Debit ***Casa*** Credit	Debit ***Conturi curente la bănci*** Credit
Sold iniţial 1.000 (intrări din bancă) 2.000	Sold iniţial 8.000 | 2.000 (ieşiri în vederea efectuării de plăţi în numerar)

Conturi corespondente

După cum se observă, la înregistrarea acestei operaţii s-a stabilit corespondenţa intre debitul contului „Casa” şi creditul contului „Conturi curente la bănci”, fiind vorba de înregistrarea de două ori a aceleiaşi sume (în conturi diferite), adică de o dublă înregistrare.

10.2.5. Conturile sintetice şi analitice şi legăturile dintre ele

În vederea reflectării tuturor elementelor patrimoniale dintr-o întreprindere atât în totalitatea lor cât şi pe părţile componente, în contabilitate se utilizează două categorii de conturi: conturi sintetice şi conturi analitice.

- **Conturile sintetice** *reflectă existenţa şi mişcarea bunurilor economice, proceselor economice şi a surselor de finanţare în unitatea lor*. Conturile sintetice se utilizează din necesitatea generalizării informaţiilor privind existenţa şi mişcarea elementelor patrimoniale ce sunt reflectate în etalon monetar.
  *Exemple de conturi sintetice***:** contul “Furnizori”, contul “Debitori diverşi”, contul “Materii prime”, contul “Produse finite”etc.

- **Conturile analitice** *sunt utilizate în vederea urmăririi părţilor componente ale elementelor patrimoniale înregistrate în conturile sintetice, individualizate după anumite caracteristici*.

Spre deosebire de de conturile sintetice în care elementele patrimoniale în care elementele patrimoniale, aşa cum am mai subliniat, se înregistrează numai valoric, în conturile analitice elemntele respective se pot reflecta fie numai valoric (ex. Furnizori, Clienţi, Conturi la bănci, Creditori diverşi, Împrumutri din emisiuni de obligaţiuni etc) fie cantitativ şi valoric (ex. Materii prime. Produse finite, Construcţii, Mijloace de transport etc.).

Conturile analitice au conţinutul şi funcţia contabilă identică cu contul sintetic la care se referă. Ca urmare între conturile analitice şi contul sintetic

corespunzător se pot stabili următoarele corelaţii:

1. Totalul soldurilor iniţiale ale conturilor analitice este egal cu soldul iniţial al contului sintetic;
2. Totalul rulajelor debitoare, respectiv creditoare ale conturilor analitice este egal cu rulajul debitor, respectiv creditor al contului sintetic;
3. Totalul sumelor debitoare, respectiv creditoare ale conturilor analitice este egal cu totalul sumelor debitoare, respectiv creditoare ale contului sintetic;
4. Totalul soldurilor finale ale conturilor analitice este egal cu soldul final al contului sintetic.

Observaţie:

În cazul conturilor bifuncţionale la prima şi ultima corelaţie apar unele particularităţi astfel încât aceste corelaţii devin:

1. Suma algebrică a soldurilor iniţiale a conturilor analitice este egală cu soldul iniţial al contului sintetic;
2. Suma algebrică a soldurilor finale a conturilor analitice este egală cu soldul final al contului sintetic.

Pentru exemplificare se iau ca exemple:

I. ***Contul sintetic monofuncţional*** “Produse finite” cu analiticele sale “Produs finit A”, “Produs finit B” şi “Produs finit C”.

Situaţia în aceste conturi se prezintă astfel:

Contul sintetic “**Produse finite**”

Data	Explicaţii	Sume		
		Debitoare	Creditoare	Sold
03.01.	Sold iniţial	-	-	10.000
10.01	Obţinere de produse finite în procesul de fabricaţie (intrări)	15.000	-	25.000
21.01	Scăderea din gestiune a produselor finite vândute (ieşiri)	-	10.500	14.500
		TSD: **25.000**	***TSC:*** **10.500**	***SFD:*** **14.500**

Contul analitic “Produs finit A”

UM: kg
PU: 100

Data	Explicaţii	Cantitate			Sume		
		Intrată	Ieşită	Stoc	Debitoare	Creditoare	Sold
03.01.	Sold iniţial	-	-	10	-	-	1.000
10.01	intrări	50	-	60	5.000	-	6.000
21.01	ieşiri	-	40	20	-	4.000	2.000

Contul analitic “Produs finit B”

UM: kg
PU: 150

Data	Explicaţii	Cantitate			Sume		
		Intrată	Ieşită	Stoc	Debitoare	Creditoare	Sold
03.01.	Sold iniţial	-	-	20	-	-	3.000
10.01	intrări	40	-	60	6.000	-	9.000
21.01	ieşiri	-	30	30	-	4.500	4.500

Contul analitic “Produs finit C”

UM: kg
PU: 200

Data	Explicaţii	Cantitate			Sume		
		Intrată	Ieşită	Stoc	Debitoare	Creditoare	Sold
03.01.	Sold iniţial	-	-	30	-	-	6.000
10.01	intrări	20	-	50	4.000	-	10.000
21.01	ieşiri	-	10	40	-	2.000	8.000

Conform primei corelaţii totalul soldurilor iniţiale ale conturilor analitice "**Produs finit A**", "**Produs finit** B", "**Produs finit C**" este egal cu soldul iniţial al contului sintetic "**Produse finite** ", adică:

1.000 + 3.000 + 6.000 = 10.000

A doua egalitate trebuie să existe între totalul rulajelor debitoare, respectiv creditoare ale conturilor analitice "**Produs finit A**", "**Produs finit** B", "**Produs finit C**" şi rulajul debitor, respectiv creditor al contului sintetic "**Produse finite** ", adică:

RD: **5.000 + 6.000 + 4.000 = 15.000**

RC: **4.000 + 4.500 + 2.000 = 10.500**

Cea de-a treia egalitate trebuie să se realizeze între totalul sumelor debitoare, respectiv creditoare ale conturilor analitice "**Produs finit A**", "**Produs finit** B", "**Produs finit C**" şi totalul sumelor debitoare, respectiv creditoare ale contului sintetic "**Produse finite** ", respectiv:

TSD: **6.000 + 9.000 + 6.000 = 21.000**

TSC: **4.000 + 4.500 + 2.000 = 10.500**

A patra relaţie de egalitate se refeă la cea dintre totalul soldurilor finale ale conturilor analitice "**Produs finit A**", "**Produs finit** B", "**Produs finit C**" şi soldul final al contului sintetic "**Produse finite** ":

SFD: **2.000 + 4.500 + 8.000 = 14.500**

II. ***Contul sintetic bifuncţional*** "Decontări între unitate şi subunităţi" cu analiticele sale "Subunitatea A", "Subunitatea B" şi "Subunitatea C".

Situaţia în aceste conturi se prezintă astfel:

Contul sintetic "Decontări între unitate şi subunităţi"

Data	Explicaţii	Sume		
		Debitoare	Creditoare	Sold
03.01.	Sold iniţial	-	-	200 (D)
08.01	Sume virate subunităţilor: -subunităţii A: 700; -subunităţii B: 800; -subunităţii C: 900; -subunităţii D: 900.	3.300	-	3.500D)

Data	Explicaţii	Sume		
		Debitoare	Creditoare	Sold
12.01	Sume primite de la subunităţi: -subunitatea A: 1.400; -subunitatea B: 1.900; -subunitatea C: 300; -subunitatea D: 700;	-	4.300	1.800(C)
15.01	Sume virate subunităţilor, astfel: -subunităţii A: 800; -subunităţii B: 600; -subunităţii C: 600; -subunităţii D: 500;	2.500	-	700(D)
22.01	Sume primite de la subunităţi: -subunitatea A: 300; -subunitatea B: 1.900; -subunitatea C: 1.000; -subunitatea D: 700;	-	3.900	3.200(C)
		TSD: **6.000**	***TSC:*** **8.200**	***SFC:*** **2.200(C)**

Contul analitic "Subunitatea A"

Data	Explicaţii	Sume		
		Debitoare	Creditoare	Sold
03.01.	Sold iniţial	-	-	1.000(C)
08.01	Sume virate de unitate	700	-	300(C)
12.01	Sume primite de la subunitate	-	1.400	1.700(D)
15.01	Sume virate de unitate	800	-	900(C)
22.01	Sume primite de la subunitate	-	300	1.200(C)
		TSD (Rd): **1.500**	***TSC (Si+Rc):*** **2.700**	***SFC (TSC-TSD):*** **1.200**

Contul analitic "Subunitatea B"

Data	Explicaţii	Sume		
		Debitoare	Creditoare	Sold
03.01.	Sold iniţial	-	-	2.000 (D)
08.01	Sume virate de unitate	800	-	2.800(D)
12.01	Sume primite de la subunitate	-	1.900	900(D)
15.01	Sume virate de unitate	600	-	1.500(D)
22.01	Sume primite de la subunitate	-	1.900	400(C)
		TSD (Si+Rd): **3.400**	***TSC (Rc):*** **3.800**	***SFC (TSC-TSD):*** **400**

Contul analitic "Subunitatea C"

Data	Explicaţii	Sume		
		Debitoare	Creditoare	Sold
03.01.	Sold iniţial	-	-	1.300 (C)
08.01	Sume virate de unitate	900	-	400(C)
12.01	Sume primite de la subunitate	-	300	700(C)
15.01	Sume virate de unitate	600	-	100(C)
22.01	Sume primite de la subunitate	-	1.000	1.100(C)
		TSD (Rd): **1.500**	***TSC (Si+Rc):*** **2.600**	***SFC (TSC-TSD):*** **1.100**

Contul analitic "Subunitatea D"

Data	Explicaţii	Sume		
		Debitoare	Creditoare	Sold
03.01.	Sold iniţial	-	-	500 (D)
08.01	Sume virate de unitate	900	-	1.400(D)
12.01	Sume primite de la subunitate	-	700	700(D)

Data	Explicaţii	Sume		
		Debitoare	Creditoare	Sold
15.01	Sume virate de unitate	500	-	1.200(D)
22.01	Sume primite de la subunitate	-	700	500(D)
		***TSD (Si+Rd):* 1.900**	***TSC (Rc):* 1.400**	***SFD (TSD-TSC):* 500**

În cazul analizat, pentru că este vorba de un cont bifuncţional şi analiticele acestuia apar unele particularităţi la corelaţiile existente între acestea şi anume:

1. Suma algebrică a soldurilor iniţiale a conturilor analitice “Subunitatea A”, “Subunitatea B”, “Subunitatea C” şi “Subunitatea D” este egală cu soldul iniţial al contului sintetic “Decontări între unitate şi subunităţi” , adică:

-1.000 (SIC)+ 2.000 (SID)-1.300 (SIC)+500(SID) =200 (Sid)

3. Suma algebrică a soldurilor finale a conturilor analitice “Subunitatea A”, “Subunitatea B”, “Subunitatea C” şi “Subunitatea D” este egală cu soldul final al contului sintetic “Decontări între unitate şi subunităţi”, adică:

1.200 (SFC)+ 400 (SFC)+1.100 (SFC) -500(SFD) =2.200 (SFD)

10.2.6. Planul de conturi general

O componentă importantă a sistemului de contabilitate din România o constituie Planul de Conturi General (PCG).

Prin întocmirea planului de conturi se asigură uniformitate şi unitate de conţinut, funcţie, denumire şi simbolizare a conturilor.

Conturile existente în Planul de conturi general sunt simbolizate pe baza sistemului zecimal de codificare. Fiecare cifră a simbolului folosit are o anumită semnificaţie şi anume:

- ***prima cifră*** reprezintă **clasa**;
- ***a doua cifră*** **grupa**;

- ***a treia cifră*** **contu**l (denumit şi *cont sintetic de gradul I*) şi
- ***cea de a patra cifră*** **subcontul** (*denumit şi cont sintetic de gradul II*). Această modalitate de simbolizare uşurează recunoaşterea sau localizarea conturilor din aceeaşi clasă şi a celor existente în structura grupelor fiecărei clase. De exemplu la contul 1043 "Prime de aport", cifra 3 semnifică contul sintetic de gradul II (104**3**) – prime de aport, cifra 4 semnifică contul sintetic de gradul I (10**4**) – prime de capital care face parte din grupa 10 "Capital şi rezerve", grupă care se încadrează în clasa 1 "Conturi de capitaluri".

Planul de conturi general conţine nouă clase, simbolizate de la 1 la 9 şi anume:

1. **Conturi de capitaluri;**
2. **Conturi de imobilizări;**
3. **Conturi de stocuri şi producţie în curs de execuţie;**
4. **Conturi de terţi;**
5. **Conturi de trezorerie;**
6. **Conturi de cheltuieli;**
7. **Conturi de venituri;**
8. **Conturi speciale;**
9. **Conturi de gestiune.**

Aşa cum se observă chiar din denumirea lor, primele 5 clase conţin conturile de bilanţ, cele care asigură înregistrarea operaţiilor ce afectează patrimoniul, iar soldurile lor finale permit stabilirea structurilor bilanţiere.

Conturile din clasele 6 şi 7 au rolul de a înregistra cheltuielile efectuate şi veniturile obţinute şi de a detalia informaţiile privind rezultatul exerciţiului.

Aceste conturi nu prezintă solduri, însă asigură datele necesare pentru completarea componentei bilanţului contabil prin rezultat adică prin *Contul de profit şi pierdere.*

Clasa conturilor speciale, a opta, cuprinde conturile care privesc anumite drepturi, obligaţii şi valori extrapatrimoniale ale unităţii, precum şi preluarea soldurilor pentru bilanţurile de deschidere (Contul 891 –Bilanţ de deschidere) şi de închidere (Contul 892 –Bilanţ de închidere) ale exerciţiului.

Conţinutul şi sfera conturilor din clasa 9 "Conturi de gestiune" privesc numai calculaţia costurilor pe feluri de produse, lucrări executate şi servicii prestate.

Planul de conturi general şi instrucţiunile de utilizare ale acestora sunt elaborate de Ministerul Finanţelor Publice.

Să ne reamintim

Contul reprezintă un instrument care evidenţiază şi urmăreşte, într-o formă ordonată, informaţiile economice, permiţând prelucrarea acestora în continuare.

Fiecare element patrimonial se reflectă printr-un cont distinct, în care se înregistrează mişcările succesive la care este supus elementul respectiv, pe parcursul desfăşurării activităţii economice.

Contul are o structură proprie ce cuprinde următoarele elemente: titlul (denumirea contului) şi simbolul contului; debitul şi creditul contului; explicaţia; rulajul contului; totalul sumelor; soldul contului.

Regulile de funcționare a conturilor stabilesc riguros modul de utilizare a conturilor ce exprimă elemente de activ şi pasiv (capitaluri și datorii), respectiv modul de înregistrare a sumelor pe debitul şi creditul conturilor.

Conturile monofuncţionale sunt acelea care la sfârşitul perioadei de gestiune prezintă întotdeauna un singur fel de sold (fie numai debitor, fie numai creditor în timp ce conturile bifuncţionale sunt acelea care pot prezenta la un moment dat fie sold debitor, fie sold creditor.

10.3. Rezumat

Există conturi ce exprimă: mijloace economice ;surse de finanţe; procese economice generatoare de venituri şi cheltuieli și rezultate financiare.

Conturile îndeplinesc o serie de funcţii ce conferă acestora o importanţă fundamentală în procesul cunoaşterii contabile şi anume: funcţia de înregistrare, grupare, ordonare şi sistematizare a informaţiilor; funcţia de cuantificare; funcţia de informare; funcţia de control și funcţia contabilă.

Modificările determinate de operaţiile economico-financiare şi evidenţiate cu ajutorul conturilor deschise pentru fiecare element patrimonial, pot fi: creşteri şi micşorări ale elementului respectiv.

Contul are o structură proprie ce cuprinde următoarele elemente: titlul (denumirea contului) şi simbolul contului; debitul şi creditul contului; explicaţia; rulajul contului; totalul sumelor; soldul contului.

În practică se cunosc mai multe forme de prezentare a contului : forma unilaterală, bilaterală, cu etalon valoric și cantitativ

În ceea ce privește regulile de funcționare a conturilor acestea stabilesc riguros modul de utilizare a conturilor ce exprimă elemente de activ şi pasiv (capitaluri și datorii), respectiv modul de înregistrare a sumelor pe debitul şi creditul conturilor.

Conturile monofuncţionale sunt acelea care la sfârşitul perioadei de gestiune prezintă întotdeauna un singur fel de sold, fie numai debitor, fie numai creditor, funcţionând deci, fie numai după regula de funcţionare a conturilor de activ, fie numai după regula de funcţionare a conturilor de pasiv (ex. conturile: materii prime, furnizori, capital social, terenuri)

Conturile bifuncţionale sunt acelea care pot prezenta la un moment dat fie sold debitor, fie sold creditor, funcţionând deci în anumite cazuri după regula de funcţionare a conturilor de activ, iar în altele, după aceea a conturilor de pasiv (ex. conturile: profit şi pierdere; rezultatul reportat).

Întrucât reflectarea în contabilitate a patrimoniului se bazează pe principiul dublei reprezentări - din punct de vedere al mijloacelor economice, pe de o parte şi al surselor de finanţare, pe de altă parte - fiecare operaţie economică ce afectează patrimoniul, se va consemna în conturi printr-o dublă înregistrare-concomitent şi cu aceeaşi sumă.

Legătura care se stabileşte între cele două conturi se numeşte corespondenţa conturilor, iar conturile respective poartă numele de conturi corespondente.

În vederea reflectării tuturor elementelor patrimoniale dintr-o entitate atât în totalitatea lor cât şi pe părţile componente, în contabilitate se utilizează două categorii de conturi: conturi sintetice şi conturi analitice.

O componentă importantă a sistemului de contabilitate din România o constituie Planul de Conturi General (PCG).

Prin întocmirea planului de conturi se asigură uniformitate şi unitate de conţinut, funcţie, denumire şi simbolizare a conturilor.

Conturile existente în Planul de conturi general sunt simbolizate pe baza sistemului zecimal de codificare. Fiecare cifră a simbolului folosit are o anumită semnificaţie şi anume: *prima cifră* reprezintă clasa; *a doua cifră* grupa; *a treia cifră* contul (denumit şi *cont sintetic de gradul I*) şi *cea de a patra cifră* subcontul (*denumit şi cont sintetic de gradul II*).

Această modalitate de simbolizare uşurează recunoaşterea sau localizarea conturilor din aceeaşi clasă şi a celor existente în structura grupelor fiecărei clase.

Planul de conturi general şi instrucţiunile de utilizare ale acestora sunt elaborate de Ministerul Finanţelor Publice.

10.4. Test de autoevaluare a cunoştinţelor

1) Rulajul debitor al contului “Furnizori” exprimă:

a. creșteri de obligații ale entității față de furnizori;

b. scăderi de obligații ale entității față de furnizori;

c. contul “Furnizori” nu prezintă rulaj debitor.

2) Dubla înregistrare reflectă înregistrarea concomitentă şi cu aceeaşi sumă a unei operaţii economico-financiare :

a. în debitul unui cont şi în creditul altui cont;

b. în contul de disponibilități a entității;

c. în contul de numerar al entității.

3) Cea de-a doua regulă de funcţionare a conturilor este aceea conform căreia: conturile de activ …majorările, creşterile, intrările elementelor de activ, iar conturile de pasiv se mai creditează cu majorările, creşterile, intrările elementelor de pasiv.

Sintagma care lipsește este:

a. se mai creditează cu…;

b. se mai debitează cu….;

c. ambele răspunsuri sunt corecte.

10.5. Bibliografie recomandată

a. Ungureanu C., 2009, *Bazele contabilității*, Editura Mustang, București

b. Ungureanu C., Sisea D.G., Zaharie M., 2009, *Bazele contabilității*. Aplicații.Teste.Studii de caz, Editura Mustang, București

c. Ordinul nr. 1802/2014 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementarilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate publicat în Monitorul Oficial nr. 963 din 30 decembrie 2014

Capitolul 11
Analiza contabilă. Formula contabilă

11.1. Introducere

În cadrul acestui capitol se vor prezenta analiza contabilă a operațiilor economice și financiare desfășurate de entități, definiția formulei contabile, clasificarea formulelor contabile precum și exemplificări ale acestora.

Durata medie de parcurgere a acestui capitol este de aproximativ 2 ore.

11.2. Conţinut

11.2.1. Analiza contabilă a operaţiilor economice şi financiare

Analiza contabilă constă în cercetarea, pe bază de documente, a fiecărei operaţii economice sau financiare în parte, prin descompunerea ei în elemente componente, în scopul stabilirii conturilor corespondente şi a părţii acestora-debit sau credit – în care urmează să se înregistreze operaţia respectivă; concomitent şi cu aceeaşi sumă.

Efectuarea analizei contabile presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) *stabilirea naturii şi conţinutul operaţiei* care se supune analizei (la care se referă operaţia: plată, încasare, vânzare de bunuri etc)
b) *precizarea modificărilor* pe care le produce operaţia;
c) *stabilirea conturilor corespondente* care să reflecte modificarea elementelor patrimoniale;
d) *aplicarea regulilor de funcţionare a conturilor*, pentru a putea stabili ce conturi se debitează şi ce conturi se creditează.

Exemplu: Se achită obligaţia în sumă de 1.000 lei faţă de un furnizor, prin casieria întreprinderii.

Să supunem această operaţie economică analizei contabile, conform etapelor prezentate:

a) operaţia se referă la efectuarea unei plăţi:

- plata furnizorului, efectuată prin casierie

b) operaţia afectează două elemente patrimoniale:

- datoria întreprinderii faţă de furnizor (element de pasiv)
- disponibilul din casieria unităţii (element de activ)

Cele două elemente patrimoniale se modifică astfel:

- elementul de pasiv înregistrează o micşorare: prin plata furnizorului, scade obligaţia întreprinderii faţă de acesta;
- elementul de activ înregistrează o micşorare: prin plata furnizorului, scade disponibilul din casieria întreprinderii.

c) operaţia se reflectă prin două conturi corespondente, specifice fiecărui element patrimonial:

- contul „Furnizori”- de pasiv;
- contul „Casa în lei”- de activ

d) pentru a stabili care dintre cele conturi se va debita şi care se va credita aplicăm regulile de funcţionare a conturilor.

- contul de pasiv „Furnizori”- întrucât elementul de pasiv înregistrează o micşorare, conform regulilor,- se va debita.
- contul de activ „Casa în lei” – întrucât elementul de activ înregistrează o micşorare, conform regulilor, -se va credita.

Din punct de vedere contabil, operaţia economică se va înregistra:

„Furnizori” = „Casa în lei” 1.000 lei

11.2.2. Formula şi articolul contabil

Scopul final al analizei contabile unei operaţii economico-financiare îl constituie transcrierea acesteia prin intermediul unei formule contabile.

Putem defini formula contabilă ca fiind modalitatea de prezentare grafică a fiecărei operaţii economice prin conturile corespondente, pe baza dublei înregistrări şi sub formă de egalitate valorică.

Formulele contabile se pot clasifica după două criterii:

1) ***După numărul conturilor corespondente*** *din care sunt formate*, avem:

a) formule contabile simple;

b) formule contabile compuse

a) Formula contabilă simplă *este aceea în care corespondenţa conturilor se stabileşte între un singur cont care se debitează (cont debitor) şi un singur cont care se creditează (cont creditor).*

Exemplu:	Credite bancare pe termen scurt	=	Conturi la bănci în lei	14.000.lei

b) Formula contabilă compusă *este aceea în care corespondenţa se stabileşte fie între un singur cont debitor şi mai multe conturi creditoare, fie între mai multe conturi debitoare şi un singur cont creditor.*

Ea este specifică acelor operaţii economico-financiare care afectează simultan mai mult de două elemente patrimoniale.

În acest caz, pentru a reprezenta grafic faptul că pe debit sau pe credit, există mai multe conturi, se utilizează semnul „%" – care se citeşte „următoarele" (în sensul că, urmează mai multe conturi care se debitează sau se creditează).

***Exemplu** în care mai multe conturi se debitează şi unul se creditează*.

%	=	Furnizori	1.190
Mărfuri			1.000
TVA deductibilă			190

***Exemplu** în care mai multe conturi se creditează şi un singur cont se debitează*.

Casa în lei	=	%	10.000
		Clienţi	8.000
		Debitori diverşi	2.000

2) ***după scopul pentru care se întocmesc***, avem:

a) formule contabile de înregistrare curentă;

b) formule contabile de stornare.

a) Formula contabilă de înregistrare curentă *este aceea care se întocmeşte pentru înregistrarea operaţiilor economice obişnuite - şi care are cea mai mare frecvenţă în evidenţa contabilă.*

Exemplele precedente pentru formulele simple şi cele compuse se încadrează în această categorie.

b) Formula contabilă de stornare *este aceea care se întocmeşte în situaţii deosebite, atunci când se doreşte corecţia (rectificarea) unor sume anterior înregistrate în conturi.*

Stornarea se poate face fie cu sume în negru, fie cu sume în roşu.

b1) *stornarea cu sume în negru* are loc atunci când formula contabilă anterioară (eronat înregistrată în contabilitate) se anulează prin inversarea contului debitor în cont creditor şi din cont creditor în cont debitor (efectul constă în „dispariţia" sumei respective din conturi) şi înregistrarea formulei contabile corecte.

Exemplu: Se înregistrează achitarea obligaţiei în sumă de 5.800 lei, faţă de un furnizor al întreprinderii, din contul de la bancă.

În contabilitate operaţia enunţată a fost înregistrată eronat astfel:

1) Casa în lei = Furnizori-debitori 5.500

Debit(+) ***Casa în lei***	Credit(-)	Debit(+) Furnizori-debitori	Credit(-)
SI 10.000	2) 5.500	SI 12.000	1) 5.500
1) 5.500	(-)	2) 5.500	(-)
(+)		(+)	

Pentru a corecta se inversează formula contabilă eronată, astfel:

2) Furnizori-debitori = Casa în lei 5.500

După anularea înregistrării efectuate greşit se procedează la întocmirea formulei contabile corecte, astfel:

3) Furnizori = Conturi la bănci în lei 5.800

D - Furnizori	C +	D + Conturi la bănci în lei	C –
3) 5.800	Si 30.000	SI 45.000	3) 5.800

înregistrare corectă

b2) *stornarea cu sume în roşu* constă în anularea unei formule contabile efectuată anterior greşit, prin repetarea ei, înscrisă în roşu (sau în negru încadrată în chenar) şi întocmirea apoi a formulei contabile corecte în negru.

Pentru exemplificare se porneşte de la aceeaşi formulă contabilă eronat înregistrată în contabilitate pentru operaţia enunţată la stornarea în negru.

1) Casa în lei = Furnizori-debitori 5.500

Debit ***Casa în lei***	Credit	Debit ***Furnizori-debitori***	Credit
SI 10.000		SI 12.000	1) 5.500
1) 5.500			
2)5.500			2) 5.500

Se repetă înregistrarea eronată dar cu suma în roşu sau încadrată în chenar:

2) Casa în lei = Furnizori-debitori 5.500

Atenţie!

Suma în roşu sau încadrată în chenar în contabilitate are semnificaţia unei sume care se scade (poartă imaginar semnul „-”).

Şi în cazul formulei contabile de stornare cu sume în roşu, sumele înregistrate iniţial se anulează, aşa cum am dorit.

După stornare se trece la scrierea corectă a formulei contabile corespunzătoare operaţiei enunţate, respectiv:

3) Furnizori = Conturi la bănci în lei 5.800

şi în conturi:

D - Furnizori C +		D + Conturi la bănci în lei C –	
3) 5.800	Si 30.000	SI 45.000	3) 5.800

înregistrare corectă

Înregistrarea unei operaţii economico-financiare cu ajutorul formulei contabile poartă denumirea de **înregistrare cronologică**, înregistrare care se face în Registrul Jurnal.

Înregistrarea unei operaţii economico-financiare cu ajutorul fişelor de cont (sau schematic cu ajutorul T-urilor) se numeşte **înregistrare sistematică** şi serveşte la întocmirea Balanţei de verificare.

Articolul contabil

Atunci când la elementele formulei contabile se adaugă explicaţia descriptivă a operaţiei economico-financiară, adică a datei efectuării acesteia precum şi a documentului justificativ pe baza căruia se face înregistrarea în contabilitate se ajunge la noţiunea de **articol contabil.** De exemplu articolul contabil pentru formula contabilă (3) de mai sus este:

11 martie

Furnizori	**Conturi la bănci în lei**	**5.800**
plată furnizor conform Ordinului de plată nr…… din data de ….		

Să ne reamintim

Analiza contabilă constă în cercetarea, pe bază de documente, a fiecărei operaţii economice sau financiare în parte, prin descompunerea ei în elemente componente, în scopul stabilirii conturilor corespondente şi a părţii acestora-debit sau credit – în care urmează să se înregistreze operaţia respectivă; concomitent şi cu aceeaşi sumă.

Scopul final al analizei contabile unei operaţii economico-financiare îl constituie transcrierea acesteia prin intermediul unei formule contabile.

Formula contabilă poate fi definită ca fiind modalitatea de prezentare grafică a fiecărei operaţii economice prin conturile corespondente, pe baza dublei înregistrări şi sub formă de egalitate valorică.

Există formule contabile simple, compuse, de înregistrare curentă și de stornare.

11.3. Rezumat

Efectuarea analizei contabile presupune parcurgerea următoarelor etape:

e) *stabilirea naturii şi conţinutul operaţiei* care se supune analizei

f) *precizarea modificărilor* pe care le produce operaţia;

g) *stabilirea conturilor corespondente* care să reflecte modificarea elementelor patrimoniale;

h) *aplicarea regulilor de funcţionare a conturilor*, pentru a putea stabili ce conturi se debitează şi ce conturi se creditează.

Scopul final al analizei contabile unei operaţii economico-financiare îl constituie transcrierea acesteia prin intermediul unei formule contabile.

Formulele contabile se pot clasifica după două criterii:

1) *După numărul conturilor corespondente din care sunt formate*, avem:

a) formule contabile simple;

b) formule contabile compuse

2) *după scopul pentru care se întocmesc*, avem:

a) formule contabile de înregistrare curentă;

b) formule contabile de stornare.

11.4. Test de autoevaluare a cunoştinţelor

1) Formula contabilă:

Furnizori- debitori = Casa în lei 4.679 lei

Este o formulă contabilă:

a. compusă;

b. simplă;

c. de înregistrare curentă.

2) Formula contabilă

%	= Conturi la bănci în lei	16.700 lei
Creditori diverși		9.000 lei
Furnizori de imobilizări		7.700 lei

reprezintă:

a. o formulă contabilă compusă;

b. înregistrarea operației privind stingerea unor datorii ale entității;

c. o formulă de stornare.

3) Etapele analizei contabile sunt:

a. stabilirea conturilor corespondente;

b. aplicarea principiilor contabile generale;

c. aplicarea regulilor de funcționare a conturilor.

Alegeți varianta/variantele corecte de răspuns.

11.5. Bibliografie recomandată

a. Ungureanu C., 2009, *Bazele contabilității*, Editura Mustang, București

b. Ungureanu C., Sisea D.G., Zaharie M., 2009, *Bazele contabilității*. Aplicații.Teste.Studii de caz, Editura Mustang, București

c. Ordinul nr. 1802/2014 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementarilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate publicat în Monitorul Oficial nr. 963 din 30 decembrie 2014

Capitolul 12
Balanța de verificare.
Noțiune. Funcții. Clasificare

12.1. Introducere

În cadrul acestui capitol sunt prezentate următoarele aspecte legate de balanța de verificare a entităților: noțiune și importanță; funcțiile și clasificarea acestora.

Durata medie de parcurgere a acestui capitol este de aproximativ 2 ore.

12.2. Conţinut

12.2.1. Noțiune și importanța balanței de verificare

Balanţa de verificare reprezintă acel procedeu specific metodei contabilităţii care asigură respectarea în contabilitate a echilibrului permanent impus de dubla înregistrare a operaţiilor economice, oferind prin aceasta garanţia exactităţii înregistrărilor efectuate în conturi, precum şi a întocmirii unor bilanţuri reale şi complete.[17]

Cu ajutorul acestui procedeu, lunar, trimestrial, semestrial sau de câte ori este nevoie, se grupează și se sistematizează informațiile din conturi, urmărindu-se, așacum am spus și anterior, respectarea principiului dublei înregistrări.

Importanța balanței constă în faptul că, ea servește la:

- verificarea exactității înregistrărilor;
- controlul concordanței dintre contabilitatea sintetică și analitică;
- întocmirea situației trimestriale a principalilor indicatori economico-financiari, a situatiei lunare a calculului impozitului pe profit și a bilanțului anual.

Balanţa de verificare se întocmeşte sub forma unui tabel în care sunt enumerate toate conturile şi informaţiile despre aceste conturi referitoare la soldurile iniţiale, rulajele cumulate de la începutul anului, rulajele curente, totalul sumelor, soldurile finale, informaţii care depind de felul balanţei.

---

[17] Bojian O., 2003, *Contabilitate generală,* Editura Universitară, Bucureşti, p.275

12.2. 2. Funcţiile balanţei de verificare

Balanţa de verificare îndeplineşte mai multe funcţii şi anume:

1) *funcţia de verificare a exactităţii înregistrării operaţiilor economice efectuate în conturi*

Conform principiului dublei înregistrări fiecare operaţie economică sau financiară se înregistrează concomitent şi cu aceeaşi sumă în debitul unui cont şi în creditul unui alt cont, ceea ce conduce la realizarea unor egalităţi valorice în cadrul balanţei de verificare. În cazul în care se înregistrează greşit unele operaţii economico-financiare în Registrul Jurnal sau se trec eronat unele valori în Registrul Cartea mare precum şi în cazul efectuării unor calcule greşite a soldurilor sau a rulajelor unor conturi atunci egalităţile valorice între totalurile balanţei nu se mai realizează. Aceste inegalităţi în cadrul balanţei semnalează existenţa unor erori care trebuie depistate şi bineînţeles corectate.

Multe din aceste erori au fost înlăturate prin utilizarea în contabilitate a programelorde contabilitate.

2) *funcţia de legătură dintre conturile sintetice şi cele analitice*

Această funcţie se realizează prin faptul că pentru fiecare cont sintetic ce se desfăşoară pe conturi analitice se întocmeşte câte o balanţă de verificare a conturilor analitice. Această balanţă semnalează eventualele erori care pot să apară în situaţia în care prin înregistrările efectuate în conturi nu se respectă concordanţele ce trebuie să existe între conturile sintetice şi analiticele corespunzătoare, erori cu privire la soldurile iniţiale, rulajele, totalul sumelor şi soldurile finale.

3) *funcţia de legătură între cont şi bilanţ*

Balanţa de verificare se află situată, în cadrul ciclului contabil, între alte două procedee specifice metodei contabilităţii: contul şi bilanţ.

Astfel, balanţa de verificare preia din conturi toate informaţiile referitoare la fiecare element patrimonial, de activ sau de pasiv, şi în acelaşi timp furnizează bilanţului soldurile finale acestor conturi, solduri care mai apoi sunt prelucrate şi grupate în funcţie de necesităţile de întocmire ale bilanţului.

4) *funcţia de centralizare a soldurilor iniţiale, mişcărilor şi soldurilor finale înregistrate în conturi*

Operaţia de centralizare a datelor din conturi realizată prin balanţa de verificare asigură cunoaşterea , de către conducerea entității, a modificărilor care au avut loc în volumul şi structura activului, capitalurilor proprii și datoriilor, rezultatelor financiare obţinute în urma activităţii desfăşurate de entitate.

5) *funcţia de analiză a activităţii entității*

Această funcţie derivă din faptul că balanţa de verificare este singurul instrument care furnizează informaţiile necesare conducerii operative a entității. Trebuie însă subliniat faptul că analiza pe baza unei balanţe de verificare are un grad mai redus de sintetizare a datelor contabile faţă de analiza efectuată pe bază de bilanţ.

12.2.3. Clasificarea balanţelor de verificare

Clasificarea balanţelor de verificare se face pe baza următoarelor criterii:

1. după felul conturilor pentru care se întocmesc;
2. după numărul de egalităţi pe care le cuprind;
3. după conţinutul şi forma grafică de prezentare.

1. După felul conturilor pentru care se întocmesc balanţele pot fi:

a) balanţele de verificare ale conturilor sintetice (sau balanţe generale).

Balantele de verificare ale conturilor sintetice sau generale se întocmesc numai valoric pe baza datelor preluate din conturile sintetice și cuprind toate conturile sintetice folosite în contabilitatea curentă a unei entități, într-o anumită perioadă de gestiune.
Balanța de verificare a conturilor sintetice este una singură la nivelul entității.

b) balanţele de verificare ale conturilor analitice (sau balanţe auxiliare).

Aceste balanțe se întocmesc, cu date cantitative și valorice, (pentru conturile care înregistrează elemente de natura stocurilor) sau numai valorice (pentru anumite conturi, ca de exemplu 411 Clienți), pe baza datelor preluate din conturile analitice, separat pentru fiecare cont sintetic care a fost desfășurat pe conturi analitice.

Aceste balanțe de verificare se întocmesc înainte de balanța de verificare a conturilor sintetice sau generală, motiv pentru care se mai numesc și balante de verificare auxiliare sau secundare.

Numărul balanțelor de verificare ale conturilor analitice, spre deosebire de balanța de verificare general, depinde de numărul conturilor sintetice care au fost desfășurate pe conturi analitice (ex. de conturi pentru care se întocmesc balanțe de verificare analitice: 301 "Materii prime", 401"Furnizori" etc).

2. După numărul egalităţilor pe care le conţin există balanţe:

a) cu o serie de egalităţi;
b) cu două serii de egalităţi;
c) cu trei serii de egalităţi;
d) cu patru serii de egalităţi;
e) cu cinci serii de egalități;
f) cu șase serii de egalități.

a) <u>Balanţa de verificare cu o singură egalitate</u>

Balanţa de verificare cu o egalitate se prezintă în două variante:

a1) *ca balanţă a sumelor*, adică:

TOTAL SUME DEBITOARE (TSD) = TOTAL SUME CREDITOARE (TSC)

unde:

TOTAL SUME DEBITOARE (TSD) = SOLDURILE INIŢIALE DEBITOARE(SID) + RULAJELE DEBITOARE CUMULATE DE LA ÎNCEPUTUL ANULUI

TOTAL SUME CREDITOARE (TSC) = SOLDURILE INIŢIALE DEBITOARE(SIC) + RULAJELE CREDITOARE CUMULATE DE LA ÎNCEPUTUL ANULUI

a2) ca balanţă a soldurilor, adică:

SOLDURI FINALE DEBITOARE (SFD) = SOLDURI FINALE CREDITOARE (SFC)

unde:

SOLDURILE FINALE DEBITOARE (SFD) = TOTAL SUME DEBITOARE (TSD) – TOTAL SUME CREDITOARE (TSC)

SOLDURILE FINALE CREDITOARE (SFC) = TOTAL SUME CREDITOARE (TSC) – TOTAL SUME DEBITOARE (TSD)

b) <u>Balanţa de verificare cu două serii de egalităţi sau balanţa de verificare a sumelor şi soldurilor</u>

Această balanţă cuprinde patru coloane, două pentru totalul sumelor debitoare şi creditoare şi două coloane pentru soldurile finale debitoare şi creditoare.

Egalităţile acestei balanţe sunt:

TOTAL SUME DEBITOARE (TSD) = TOTAL SUME CREDITOARE (TSC)

şi

SOLDURI FINALE DEBITOARE (SFD) = SOLDURI FINALE CREDITOARE (SFC)

Balanţa de verificare cu două serii de egalităţi prezintă dezavantajul că nu arată rulajele conturilor din luna pentru care se întocmeşte pentru a se putea cunoaşte activitatea desfăşurată de unitate în acea perioadă pentru care se întocmeşte balanţa.

c) <u>Balanţa de verificare cu trei serii de egalităţi</u>

Balanţa de verificare cu trei serii de egalităţi se întocmeşte în două variante:

1) varianta tabelară
2) balanţa – şah

Ambele variante cuprind următoarele trei serii de egalităţi:

TOTAL SOLDURI INIŢIALE DEBITOARE (SID) = TOTAL SOLDURI INIŢIALE CREDITOARE (SIC)

TOTAL RULAJE DEBITOARE (TRD) = TOTAL RULAJE CREDITOARE (TRC)

SOLDURI FINALE DEBITOARE (SFD) = SOLDURI FINALE CREDITOARE (SFC)

d) <u>Balanţa de verficare cu patru serii de egalităţi</u>

Această balanţă mai poartă denumirea de balanţa de rulaje lunare cu sume precedente.

Cele patru serii de egalităţi stabilite cu acest tip de balanţă sunt :

TOTAL SUME DEBITOARE PRECEDENTE = TOTAL SUME CREDITOARE PRECEDENTE

TOTAL RULAJE DEBITOARE CURENTE (RD) = TOTAL RULAJE CREDITOARE CURENTE (RC)

TOTAL SUME DEBITOARE = TOTAL SUME CREDITOARE
(TSD) (TSC)
TOTAL SOLDURI FINALE DEBITOARE = TOTAL SOLDURI FINALE CREDITOARE
(SFD) (SFC)

e) <u>Balanța de verificare cu cinci serii de egalități</u>:

SOLDURI INIȚIALE DEBITOARE = SOLDURI INIȚIALE CREDITOARE
TOTAL SUME PRECEDENTE DEBITOARE = TOTAL SUME PRECEDENTE CREDITOARE
RULAJELE LUNII CURENTE DEBITOARE = RULAJELE LUNII CURENTE CREDITOARE
TOTAL SUME DEBITOARE = TOTAL SUME CREDITOARE
SOLDURI FINALE DEBITOARE = SOLDURI FINALE CREDITOARE

f) <u>Balanța de verificare cu șase serii de egalități</u>:

SOLDURI INIȚIALE DEBITOARE=SOLDURI INIȚIALE CREDITOARE
TOTAL SUME PRECEDENTE DEBITOARE = TOTAL SUME PRECEDENTE CREDITOARE
RULAJELE LUNII CURENTE DEBITOARE = RULAJELE LUNII CURENTE CREDITOARE
TOTAL RULAJE DEBITOARE = TOTAL RULAJE CREDITOARE
TOTAL SUME DEBITOARE=TOTAL SUME CREDITOARE
SOLDURI FINALE DEBITOARE = SOLDURI FINALE CREDITOARE

<u>Balanţa de verificare a conturilor analitice</u>

În cazul în care anumite conturi sintetice se dezvoltă pe analitice este necesar a se întocmi balanţe de verificare ale acestor conturi analitice .

Balanţele de verificare analitice se întocmesc :

a) pentru conturile monofuncţionale
   a1) cu un simplu etalon : valoric ;
   a2) cu dublu etalon : cantitativ şi valoric.
b) pentru conturile bifuncţionale

a) Conturile monofuncţionale la sfârşitul perioadei de gestiune prezintă un singur fel de sold respectiv sold debitor toate conturile de activ şi sold creditor toate conturile de pasiv. În categoria acestor conturi se includ conturile “ Materii prime”, “ Materiale consumabile”, “Produse finite”, “Clienti”, “Furnizori”, “ Creditori diverşi” etc. Există însă conturi cu un singur etalon de evidenţă şi anume valoric (ex. Debitori diverşi, Creditori diverşi) dar şi conturi cu dublu etalon-cantitativ şi valoric(ex. Materii prime, Produse finite).

a1) <u>Pentru conturile monofuncţionale cu un singur etalon de evidenţă</u>, balanţa conturilor analitice se înfăţişează ca un tabel ce curpinde câte două coloane : una pentru sume (debitoare şi creditoare) şi alta pentru solduri (debitoare şi creditoare). Dacă înregistrările din contabilitate au fost întocmite cu exactitate atunci totalul sumelor debitoare ale tuturor conturilor analitice din balanţă trebuie să fie egal cu totalul sumelor

debitoare ale contului sintetic, totalul sumelor creditoare ale tuturor conturilor analitice din balanţă trebuie să fie egal cu totalul sumelor creditoare ale contului sintetic, totalul soldurilor tuturor conturilor analitice din balanţă trebuie să fie egal cu soldul contului sintetic.

Cu titlu de exemplu în continuare este prezentată **balanţa de verificare analitică a contului sintetic clienţi**.

Balanţa de verificare analitică a contului "Clienți "

întocmită la 31.12.2017

Denumirea conturilor analitice	Sume totale		Solduri
	Debitoare	Creditoare	
SC BUCUR SA	15.000	12.000	3.000
SC TUDOR SRL	10.000	5.000	5.000
SC NIVA SA	8.000	4.000	4.000
SC CORSO SRL	7.000	5.000	4.000
SC ELA SRL	12.000	11.000	1.000
SC MARCA SA	19.000	16.000	3.000
SC CORA SA	27.000	22.000	5.000
TOTAL	**98.000**	**75.000**	**23.000**
Contul sintetic Clienţi	**98.000**	**75.000**	**23.000**

a2) Balanţa de verificare a conturilor analitice monofuncţionale cu dublu etalon de evidenţă se prezintă sub forma unui tabel ce conţine coloane cu cantităţi (intrate, ieşite şi stoc) sume totale (debitoare şi creditoare) şi o coloană cu solduri. Un exemplu de balanţă de verificare de acest fel este prezentat în continuare.

SC "BETA" SRL

Balanţa de verificare analitică a contului "Produse finite "

întocmită la 30.06.2017

Denumirea conturilor analitice	**Unit. de masură**	**Cantiăţi totale**			**Sume totale**		**Solduri**
		I	**E**	**Stoc**	**D**	**C**	
Brânză topită	buc	100	50	50	2.000	1.000	1.000
Caşcaval	kg	200	140	60	30.000	21.000	9.000
Unt	buc	500	400	100	15.000	12.000	3.000
Brânză telemea	kg	150	130	20	10.500	9.100	1.400
TOTAL	**-**	**-**	**-**	**-**	**57.500**	**43.100**	**14.400**
Contul sintetic Produse finite	-	-	-	-	**57.500**	**43.100**	**14.400**

b) **Balanţa de verificare analitică pentru conturile bifuncţionale**

Conturile bifuncţionale pot avea la sfârşitul unei perioade de gestiune sold debitor, pentru ca la o alta perioadă de gestiune acestea să prezinte sold creditor.

Se includ în categoria conturilor bifuncţionale conturile sintetice : Profit şi pierdere, Rezultatul reportat, Alte datorii şi creanţe în legatură cu personalul, Alte datorii şi creanţe sociale etc.

Spre deosebire de balanţele de verificare analitice pentru conturile monofuncţionale, balanţele de verificare analitice pentru conturile bifuncţionale cuprind pentru coloana de solduri două subcoloane : una pentru solduri debitoare şi alta pentru solduri creditoare, subcoloane între care nu există egalitate.

Contul sintetic prezintă un singur fel de sold (fie debitor, fie creditor), în exemplul de mai jos - sold creditor, sold care are aceeaşi valoare cu a soldurilor conturilor analitice prin însumarea lor algebrică.

Balanţa de verificare analitică

a contului *"Decontări între unitate şi subunităţi"*

întocmită la 31 decembrie 2017

Denumirea conturilor analitice	Sume totale		Solduri	
	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
Subunitatea A	1.500	2.700	-	1.200
Subunitatea B	3.400	2.900	500	-
Subunitatea C	1.500	2.600	-	1.100
Subunitatea D	1.900	1.400	500	-
TOTAL	**8.300**	**9.600**	**1.000**	**2.300**
Decontări între unitate şi subunităţi	**8.300**	**9.600**	**-**	**1.300**

Să ne reamintim

Cu ajutorul balanței de verificare, lunar, trimestrial, semestrial sau de câte ori este nevoie, se grupează și se sistematizează informațiile din conturi, urmărindu-se, așacum am spus și anterior, respectarea principiului dublei înregistrări.

12.3. Rezumat

Balanţa de verificare reprezintă acel procedeu specific metodei contabilităţii care asigură respectarea în contabilitate a echilibrului permanent impus de dubla înregistrare a operaţiilor economice, oferind prin aceasta garanţia exactităţii înregistrărilor efectuate în conturi, precum şi a întocmirii unor bilanţuri reale şi complete.

Ea servește la: verificarea exactității înregistrărilor; controlul concordanței dintre contabilitatea sintetică și analitică; întocmirea situației trimestriale a principalilor indicatori economico-financiari, a situației lunare a calculului impozitului pe profit și a bilanțului anual.

Balanţa de verificare se întocmeşte sub forma unui tabel în care sunt enumerate toate conturile şi informaţiile despre aceste conturi referitoare la soldurile iniţiale, rulajele cumulate de la începutul anului, rulajele curente, totalul sumelor, soldurile finale, informaţii care depind de felul balanţei.

Funcțiile balanței de verificare sunt: funcţia de verificare a exactităţii înregistrării operaţiilor economice efectuate în conturi; funcţia de legătură dintre conturile sintetice şi cele analitice; funcţia de legătură între cont şi bilanţ; funcţia de centralizare a soldurilor iniţiale, mişcărilor şi soldurilor finale înregistrate în conturi; funcţia de analiză a activităţii entităţii.

Balanţele pot fi: balanţele de verificare ale conturilor sintetice (sau balanţe generale); balanţele de verificare ale conturilor analitice (sau balanţe auxiliare).

balanţe cu o serie de egalităţi, cu două serii de egalităţi, cu trei serii de egalităţi, cu patru serii de egalităţi, cu cinci serii de egalități sau cu șase serii de egalități și balanța stocurilor.

12.4. Test de autoevaluare a cunoştinţelor

1) Balanţele de verificare analitice se întocmesc :

a. pentru conturile monofuncţionale;

b. pentru conturile bifuncţionale;

c. ambele variante sunt corecte.

2) Balanța de verificare servește la:

a. verificarea exactității înregistrărilor;

b. controlul concordanței dintre contabilitatea financiară și cea de gestiune;

c. întocmirea situației trimestriale a principalilor indicatori economico-financiari, a situatiei lunare a calculului impozitului pe profit și a bilanțului anual.

3) Funcțiile balanței de verificare sunt:

a. funcţia de legătură între cont şi bilanţ;

b. funcţia de analiză a activităţii entităţii;

c. funcţia de verificare a exactităţii înregistrării operaţiilor economice efectuate în conturi.

12.5. Bibliografie recomandată

a. Ungureanu C., 2009, Bazele contabilității, Editura Mustang, București

b. Ungureanu C., Sisea D.G., Zaharie M., 2009, Bazele contabilității. Aplicații.Teste.Studii de caz, Editura Mustang, București

c. Ordinul nr. 1802/2014 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementarilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate publicat în Monitorul Oficial nr. 963 din 30 decembrie 2014

d. Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 2.634/2015 privind documentele financiar-contabile din 05.11.2015.

Capitolul 13
Metodologia de întocmire a balanței de verificare.

13.1. Introducere

În cadrul acestui capitol sunt prezentate următoarele aspecte legate de balanța de verificare a entităților: metodologia de întocmire , întocmirea, cu titlu de exemplu, a unei balanțe de verificare cu o singură egalitate (balanța soldurilor finale); erorile ce pot fi depistate și cele care nu pot fi depistate cu ajutorul balanței de verificare precum și alte considerații legate de balanța de verificare.

Durata medie de parcurgere a acestui capitol este de aproximativ 2 ore.

13.2. Conţinut

13.2.1. Metodologia de întocmire a balanței de verificare

Pentru a întocmi o balanţă de verificare se parcurg următoarele etape:

***Etapa 1*)** Se preiau sumele aferente operaţiunilor din Registrul jurnal în Registrul Cartea mare.

Registrul-jurnal *este documentul contabil obligatoriu în care se înregistrează cronologic toate operaţiunile economico-financiare efectuate de entitate.*

Registrul-jurnal se întocmeşte lunar prin înregistrarea cronologică a documentelor financiar-contabile în care se reflect mişcarea elementelor de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii ale entităţii.

Cartea mare *este documentul contabil care stă la baza: stabilirii rulajelor lunare şi a soldurilor pe conturi sintetice, la entităţile care aplică forma de înregistrare "pe jurnale"; verificării înregistrărilor contabile efectuate; întocmirii balanţei de verificare.*

Se întocmeşte lunar, pe măsura înregistrării operaţiunilor, pentru debitul şi, respectiv, pentru creditul fiecărui cont sintetic.

***Etapa 2*)** Se totalizează sumele înregistrate în debitul şi creditul fiecărui cont, determinând rulajele lunii.

***Etapa 3*)** Se calculează total sume.

***Etapa 4*)** Se calculează soldurile finale ale conturilor.

***Etapa 5*)** Se trec datele din Registrul Cartea mare obţinute în etapele precedente, în balanţa de verificare.

Etapa 6) Se adună sumele de pe toate coloanele, determinând egalitatea între coloanele debitoare şi creditoare.

Totalul rulajelor din balanţa de verificare trebuie să fie acelaşi cu totalul rulajelor din Registrul Jurnal.

Pentru a exemplifica modul de întocmire a balanţelor de verificare se pleacă de la un bilanţ iniţial simplificat şi se propun câteva operaţii economico-financiare pe parcursul a două luni (ianuarie şi februarie) înregistrate în Registrul Jurnal şi în Cartea mare.

Bilanţ simplificat

întocmit la data de 31 decembrie 2016

- lei-

Denumirea posturilor de activ		**Denumirea posturilor de pasiv**	
Mijloace de transport	300.000	*Capital social*	200.000
Materii prime	10.000	Rezerve legale	40.000
Debitori diverşi	16.000	Credite bancare pe termen lung	100.000
Conturi la bănci în lei	20.000	Furnizori	6.000
Total activ	346.000	Total pasiv	346.000

În luna ianuarie au avut loc următoarele operaţii:

1 Achiziţionarea cu combustibili de la furnizori în sumă de 4.000 lei.
2 Încasarea în numerar a sumei de 8.000 lei de la un debitor al entității.
3 Consum de materii prime în secţiile de producţie în sumă de 6.000 lei.
4 Achitarea din contul curent a sumei de 5.000 lei unui furnizor al entității.
5 Obţinerea de produse finite în sumă de 6.000 lei.
6 Închiderea contului de TVA, la sfârşitul lunii ianuarie.
7 Închiderea contului de venituri, la sfârşitul lunii ianuarie.
8 Închiderea contului de cheltuieli, la sfârşitul lunii ianuarie.

Operaţiile enunţate se înregistrează în Registrul Jurnal, astfel:

Nr. op.	***Formula contabilă***	**Sume**	
		Debitoare	Creditoare
1.	% = Furnizori Combustibili TVA deductibilă	- 4.000 760	4.760
2.	Casa în lei = Debitori diverşi	8.000	8.000
3.	Cheltuieli cu materii prime = Materii prime	6.000	6.000
4.	Furnizori = Conturi la bănci în lei	5.000	5.000
5.	Produse finite = Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	6.000	6.000
6.	TVA de recuperat = TVA deductibilă	760	760
7.	Venituri aferente costurilor stocurilor de produse = Profit sau pierdere	6.000	6.000
8.	Profit sau pierdere = Cheltuieli cu materiile prime	6.000	6.000
Total rulaje ianuarie		**42.520**	**42.520**

După înregistrarea în Registrul Jurnal are loc înregistrarea sistematică în Cartea mare a operaţiilor inclusiv soldurile iniţiale preluate din bilanţul simplificat.

CARTEA MARE- Luna ianuarie

101 CAPITAL SOCIAL				
Nr.op.	**Explicaţia**	**Valoare debit**	**Valoare credit**	*Sold cumulat*
	Sold iniţial	-	200.000	200.000
	RULAJE IANUARIE	-	**-**	-
	TOTAL SUME IANUARIE	**-**	**200.000**	**-**
SOLD CREDITOR la 31 ian.2017				**200.000**

1061 REZERVE LEGALE				
Nr.op.	**Explicaţia**	**Valoare debit**	**Valoare credit**	*Sold cumulat*
	Sold iniţial	-	40.000	40.000
	RULAJE IANUARIE	-	**-**	-
	TOTAL SUME IANUARIE	**-**	**40.000**	**-**
SOLD CREDITOR la 31 ian.2017				**40.000**

121 PROFIT SAU PIERDERE				
Nr.op.	**Explicaţia**	**Valoare debit**	**Valoare credit**	*Sold cumulat*
7.	Închiderea contului venituri aferente costurilor stocurilor de produse	-	6.000	6.000
8.	Închiderea contului cheltuieli cu materiile prime	6.000	**-**	**-**
	RULAJE IANUARIE	**6.000**	**6.000**	-
	TOTAL SUME IANUARIE	**6.000**	**6.000**	**-**
	CONT SOLDAT la 31 ian.2017			**-**

1621 CREDITE BANCARE PE TERMEN LUNG				
Nr.op.	**Explicaţia**	**Valoare debit**	**Valoare credit**	*Sold cumulat*
	Sold iniţial	-	100.000	100.000
	RULAJE IANUARIE	**-**	**-**	-
	TOTAL SUME IANUARIE	**-**	**100.000**	**-**
SOLD CREDITOR la 31 ian.2017				**100.000**

2133 MIJLOACE DE TRANSPORT				
Nr.op.	**Explicaţia**	**Valoare debit**	**Valoare credit**	*Sold cumulat*
	Sold iniţial	300.000	-	300.000
	RULAJE IANUARIE	**-**	**-**	-
	TOTAL SUME IANUARIE	**300.000**	**-**	**-**
SOLD DEBITOR la 31 ian.2017				**300.000**

301 MATERII PRIME				
Nr.op.	**Explicaţia**	**Valoare debit**	**Valoare credit**	*Sold cumulat*
	Sold iniţial	10.000	-	10.000
3.	Consum	**-**	6.000	4.000
	RULAJE IANUARIE	**-**	**6.000**	-
	TOTAL SUME	**10.000**	**6.000**	**-**
SOLD DEBITOR la 31 ian.2017				**4.000**

3022 COMBUSTIBILI				
Nr.op.	**Explicaţia**	**Valoare debit**	**Valoare credit**	*Sold cumulat*
1.	Achiziţionare de la furnizori	4.000	-	4.000
	RULAJE IANUARIE	**4.000**	**-**	-
	TOTAL SUME	**4.000**	**-**	**-**
SOLD DEBITOR la 31 ian.2017				**4.000**

345 PRODUSE FINITE				
Nr.op.	**Explicaţia**	**Valoare debit**	**Valoare credit**	*Sold cumulat*
5.	Obţinere de produse finite	6.000	-	6.000
	RULAJE IANUARIE	**6.000**	**-**	-
	TOTAL SUME IANUARIE	**6.000**	**-**	**-**
SOLD DEBITOR la 31 ian.2017				**6.000**

401 FURNIZORI				
Nr.op.	**Explicaţia**	**Valoare debit**	**Valoare credit**	*Sold cumulat*
	Sold iniţial	-	6.000	6.000
1.	Achiziţionare combustibili	**-**	4.760	10.760
4.	Achitare prin contul curent	5.000	-	5.760
	RULAJE IANUARIE	**5.000**	**4.760**	-
	TOTAL SUME IANUARIE	**5.000**	**10.760**	**-**
SOLD CREDITOR la 31 ian.2017				**5.760**

4424 TVA de recuperate				
Nr.op.	**Explicaţia**	**Valoare debit**	**Valoare credit**	*Sold cumulat*
6.	Închidere cont TVA deductibilă	760	-	760
	RULAJE IANUARIE	**760**	**-**	-
	TOTAL SUME IANUARIE	**760**	**-**	**-**
SOLD DEBITOR la 31 ian.2017				**760**

4426 TVA deductibilă				
Nr.op.	**Explicaţia**	**Valoare debit**	**Valoare credit**	*Sold cumulat*
1.	Înregistrare TVA	760	-	760
6.	Închiderea contului la sfârşitul lunii ianuarie	**-**	760	**-**
	RULAJE IANUARIE	**760**	**760**	-
	TOTAL SUME IANUARIE	**760**	**760**	**-**
CONT SOLDAT la 31 ian.2017				**-**

461 DEBITORI DIVERŞI				
Nr.op.	**Explicaţia**	**Valoare debit**	**Valoare credit**	*Sold cumulat*
	Sold iniţial	16.000	-	16.000
2.	Încasare creanţă de la un debitor	**-**	8.000	-
	RULAJE IANUARIE	**-**	**8.000**	-
	TOTAL SUME IANUARIE	**16.000**	**8.000**	**-**
SOLD DEBITOR la 31 ian.2017				**8.000**

5121 CONTURI LA BĂNCI ÎN LEI				
Nr.op.	**Explicaţia**	**Valoare debit**	**Valoare credit**	*Sold cumulat*
	Sold iniţial	20.000	-	20.000
4.	Plată furnizori	**-**	5.000	15.000
	RULAJE IANUARIE	**-**	**5.000**	-
	TOTAL SUME IANUARIE	**20.000**	**5.000**	**-**
SOLD DEBITOR la 31 ian.2017				**15.000**

5311 CASA ÎN LEI				
Nr.op.	**Explicaţia**	**Valoare debit**	**Valoare credit**	*Sold cumulat*
2.	Încasare debitor	8.000	-	8.000
	RULAJE IANUARIE	**8.000**	**-**	-
	TOTAL SUME IANUARIE	**8.000**	**-**	**-**
SOLD DEBITOR la 31 ian.2017				**8.000**

601 CHELTUIELI CU MATERIALE PRIME				
Nr.op.	**Explicaţia**	**Valoare debit**	**Valoare credit**	*Sold cumulat*
3.	Consum materii prime	6.000	-	6.000
8.	Închiderea contului la sfârşitul lunii ianuarie	**-**	6.000	-
	RULAJE IANUARIE	**6.000**	**6.000**	-
	TOTAL SUME IANUARIE	**6.000**	**6.000**	**-**
CONT SOLDAT la 31 ian.2017				**-**

711 VENITURI AFERENTE COSTURILOR STOCURILOR DE PRODUSE				
Nr.op.	**Explicaţia**	**Valoare debit**	**Valoare credit**	*Sold cumulat*
5.	Obţinere de produse finite	-	6.000	6.000
7.	Închiderea contului la sfârşitul lunii ianuarie	6.000	-	-
	RULAJE IANUARIE	**6.000**	**6.000**	-
	TOTAL SUME IANUARIE	**6.000**	**6.000**	**-**
CONT SOLDAT la 31 ian.2017				**-**

Observaţie.

Conturile de TVA deductibilă, TVA colectată, conturile de cheltuieli şi conturile de venituri nu prezintă sold la sfârşitul lunii.

Pe baza datelor din Cartea mare se întocmeşte balanţa de verificare cu o serie de egalităţi.

BALANŢA DE VERIFICARE CU O SERIE DE EGALITĂŢI

a) balanţa sumelor

Simbol	Denumirea conturilor	Sume totale	
		Debitoare	Creditoare
101	Capital social	-	200.000
1061	Rezerve legale	-	40.000
121	Profit sau pierdere	6.000	6.000
1621	Credite bancare pe termen lung	-	100.000
2133	Mijloace de transport	300.000	-
301	Materii prime	10.000	6.000
3022	Combustibili	4.000	-
345	Produse finite	6.000	-
401	Furnizori	5.000	10.760
4424	Tva de recuperat	760	-
4426	Tva deductibilă	760	760
461	Debitori diverşi	16.000	8.000
5121	Conturi la bănci în lei	20.000	5.000
5311	Casa în lei	8.000	-
601	Cheltuieli cu materiile prime	6.000	6.000
711	Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	6.000	6.000
	TOTAL	**388.520**	**388.520**

Se poate observa că:

TOTAL SUME = SOLDURI INIŢIALE + RULAJE IANUARIE

sau înlocuind cu sumele corespunzătoare:

388.520 = 346.000 + 42.520

(din balanţă) (din bilanţul simplificat) (din Registrul Jurnal)

b) balanţa soldurilor

Pe baza datelor prezentate această balanţă se prezintă astfel:

Simbol Cont	Denumirea conturilor	Solduri finale	
		Debitoare	Creditoare
101	Capital social	-	200.000
1061	Rezerve legale	-	40.000
1621	Credite bancare pe termen lung	-	100.000
2133	Mijloace de transport	300.000	-
301	Materii prime	4.000	-
3022	Combustibili	4.000	-
345	Produse finite	6.000	-
401	Furnizori	-	5.760
4424	Tva de recuperat	760	-
461	Debitori diverşi	8.000	-
5121	Conturi la bănci în lei	15.000	-
5311	Casa în lei	8.000	-
	TOTAL	**345.760**	**345.760**

Observaţie:

Această balanţă a soldurilor cuprinde doar conturile care prezintă sold (debitor sau creditor) la sfârşitul perioadei de gestiune.

13.2.2. Erori de înregistrare identificate cu ajutorul balanţei de verificare

Cu ajutorul balanţei de verificare se pot depista o serie de erori :

- erori de întocmire a balanţei de verificare;
- erori de închidere a conturilor;
- erori de înregistrare în Cartea-mare;
- erori de stabilire a sumelor din formulele contabile.

Erorile de întocmire a balanţei de verificare au loc în cazul în care adunarea sumelor de pe coloane se face defectuos sau în cazul în care se transcriu eronat sumele din registrul Cartea mare în balanţa de verificare.

Erorile de înregistrare în Cartea mare apar în cazul în care se raportează greşit sumele din Registrul Jurnal în Cartea mare. Cele mai mai frecvente greşeli sunt cele care apar în cazul inversării sau omiterii unei cifre din sumă, trecerea sumei în creditul contului şi nu în debitul contului sau invers . Aceste erori se depistează prin verificarea fiecărei sume trecute din Jurnal în Cartea mare.

Erorile de închidere a conturilor apar în situaţia în care calculele efectuate pentru stabilirea soldurilor finale sunt greşite şi atunci se repetă calculele până la înlăturarea erorilor.

Erori de stabilire a sumelor din formulele contabile. Aceste erori se produc din cauza adunării greşite a sumelor din formulele contabile. Pentru a înlătura aceste erori se punctează înregistrările efectuate în contabilitate cu documentele justificative care au stat la baza acestora.

Există însă şi erori care nu se pot depista cu ajutorul balanţei de verificare, cum ar fi :

- **omisiunile**, adică situaţia în care un document nu a fost înregistrat în contabilitate. Identificarea acestor erori este posibilă doar prin verificarea documentelor de evidenţă primară;
- **erorile de compensaţie** constau în preluarea greşită a sumelor din documentele de evidenţă primară în Registrul Jurnal sau din Registrul Jurnal în Cartea mare în sensul că s-a trecut o sumă în plus într-o parte a unui cont, şi aceeaşi sumă în minus în aceeaşi parte a altui cont, în aşa fel încât plusul şi minusul se compensează. Identificarea acestei erori este posibilă numai prin apariţia unor solduri finale anormale la unele conturi ;
- **erorile de imputaţie** pot apărea din cauza stabilirii greşite a conturilor corespondente, neadecvate operaţiunii respective ;

- **erorile de înregistare** constau în înregistrarea eronată a operaţiunilor în Registrul Jurnal, prin stabilirea greşită a conturilor corespondente, înregistrarea unei operaţii de două ori, inversării formului contabile etc.
  Aceste erori pot fi identificate numai prin balanţa-şah care reflectă pe lângă seriile de egalităţi şi corespondenţa conturilor.

Să ne reamintim

Balanța de verificare se întocmește, lunar, trimestrial, semestrial sau de câte ori este nevoie. În vederea întocmirii acesteia, informațiile din conturi se grupează și se sistematizează.
Totalul rulajelor din balanţa de verificare trebuie să fie acelaşi cu totalul rulajelor din Registrul Jurnal.

Există erori care pot fi identificate cu ajutorul balanței de verificare dar există și erori ce nu pot fi identificate cu ajutorul acesteia.

13.3. Rezumat

Pentru a întocmi o balanţă de verificare se parcurg următoarele etape: se preiau sumele aferente operaţiunilor din Registrul jurnal în Registrul Cartea mare; se totalizează sumele înregistrate în debitul şi creditul fiecărui cont, determinând rulajele lunii; se calculează total sume; se calculează soldurile finale ale conturilor; se trec datele din Registrul Cartea mare obţinute în etapele precedente, în balanţa de verificare; se adună sumele de pe toate coloanele, determinând egalitatea între coloanele debitoare şi creditoare.

13.4. Test de autoevaluare a cunoştinţelor

1. Cu ajutorul balanţei de verificare se pot depista următoarele erori :
   a. erori de închidere a conturilor;
   b. erori de stabilire a sumelor din formulele contabile;
   c. erori de înregistrare în Cartea-mare.

2. Conturile de TVA deductibilă, TVA colectată, conturile de cheltuieli şi conturile de venituri:
   a. nu prezintă sold la sfârșitul lunii;
   b. nu prezintă sold la sfârșitul anului;
   c. prezintă sold la sfîrșitul fiecărei luni.

3. Cu ajutorul balanţei de verificare nu se pot depista următoarele erori :
   a. omisiunile;
   b. erorile de compensație;
   c. erorile de imputaţie.

13.5. Bibliografie recomandată

a. Ungureanu C., 2009, *Bazele contabilității*, Editura Mustang, București

b. Ungureanu C., Sisea D.G., Zaharie M., 2009, *Bazele contabilității*. Aplicații.Teste.Studii de caz, Editura Mustang, București

c. Ordinul nr. 1802/2014 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementarilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate publicat în Monitorul Oficial nr. 963 din 30 decembrie 2014

d. Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 2.634/2015 privind documentele financiar-contabile din 05.11.2015.

Tema 3 – „Realizați un proiect în care să întocmiți balanța de verificare la o entitate”.

Răspunsuri la
testele de autoevaluare a cunoştinţelor

Capitolul 1. *Obiectul de studiu al contabilității financiare*

1) c
2) a
3) a,b,c

Capitolul 2. *Principii contabile generale*

1) b
2) b
3) c

Capitolul 3. *Situații financiare*

1) a,b,c
2) a
3) a,b,c

Capitolul 4. *Active imobilizate*

1) a
2) b
3) a,b,c

Capitolul 5. *Active circulante*

1) a,b
2) a,c
3) b

Capitolul 6. *Capitaluri proprii*

1) a
2) c
3) b

Capitolul 7. *Datoriile entităților*

1) a,c
2) b
3) c

Capitolul 8. *Cheltuieli, Venituri, Rezultatul exercițiului financiar*

1) c
2) a
3) c

Capitolul 9. *Influența tranzacțiilor economico-financiare asupra situațiilor financiare*

1) c
2) a
3) b

Capitolul 10. *Contabilitatea cheltuielilor, veniturilor și a rezultatului financiar*

1) c
2) a
3) c

Capitolul 11. *Contul. Dubla înregistrare*

1) a
2) a,b
3) a

Capitolul 12. *Balanța de verificare. Noțiune. Funcții. Clasificare*

1) c
2) a,c
3) a,b.c

Capitolul 13. *Balanța de verificare. Metodologia de întocmire. Erori de înregistrare identificate cu ajutorul balanței de verificare*

1) a,b,c
2) a,b
3) a,b.c